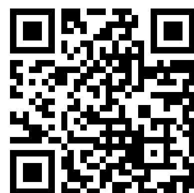


THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LES DROITS DE SUCCESSION

EN FRANCE, EN ANGLETERRE & EN AUTRICHE-HONGRIE

LÉGISLATION COMPARÉE ET CONFLITS

(DOUBLE MUTATION)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le mardi 22 février 1910, à 1 h. 1/2

PAR

Pierre BABLOT

Président : M. WEISS.

Suffragants : MM. PILLET, HITIER, *professeurs.*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1910

BIBLIOGRAPHIE

A. de Clercq. — Traduction du Code civil autrichien.

Anglemont (L. d'). — Le régime des taxes successorales en Angleterre.

Annuaire de législation étrangère, 1883, 1887, 1889, 1896, 1897 à 1899, 1901, 1902.

Annuaire de l'Institut de droit international, t. XVI, XVII, XVII (1897-1900).

Anthoine de Saint-Joseph. — Concordance entre les Codes civils étrangers et le Code Napoléon.

Besson. — Réforme fiscale des successions, donations et mutations de nue propriété et d'usufruit.

Bulletin de statistique et de législation comparée, 1909 (avril, mai, juin).

Das Allgemeine bürgerliche gesetzbuch, 1906.

Darboux. — Des principes de la législation fiscale en matière de succession. Thèse Paris, 1902.

Defrénois. — Résumé de législation étrangère, 1901.

Dreuilh. — De l'impôt des successions. Thèse Toulouse, 1902.

Grief. — Les droits de l'Etat en matière de succession. Thèse Paris, 1888.

Jobit. — Régime fiscal des valeurs mobilières. Imprimerie nationale, 1901.

Journal de droit international privé (*Clunet*), 1875 à 1887, 1890, 1892, 1894, 1895, 1896, 1897, 1899, 1900 à 1904, 1908.

Labadie. — De la déduction du passif héréditaire dans les déclarations de succession. Thèse Paris, 1903.

Lehr. — Traité élémentaire de droit civil germanique, t. I et II. Eléments de droit civil anglais.

Montgolfier. — La déduction des dettes et la loi de finances du 25 février 1901. Thèse Paris, 1901.

Paul Leroy-Beaulieu. — Traité de la science des finances, 1877.

Paul-Louis Dubois. — Réforme récente des taxes successorales en Angleterre. *Revue politique et parlementaire*, année 1895.

Pellerin. — Des successions de Français décédés en France laissant des biens en Angleterre et de quelques notions de droit anglais sur les successions.

Pilet. — Des successions dans le droit international privé. Thèse Rennes, 1885.

Rascanu. — De la succession *ab intestat* en droit international privé. Thèse Paris, 1903.

Revue de droit international privé, 1894, 1896, 1905.

René de Kérallain. — Le droit international au point de vue anglais.

Thiriot. — Du tarif des droits de mutation par décès. Thèse Paris, 1902.

Wahl. — Traité de droit fiscal, t. I et II. — Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières, t. I. — Etude sur le privilège du trésor en matière de droits de mutation par décès.

Weiss. — Manuel de droit international privé. — Traité théorique et pratique de droit international privé, t. IV (533 et suiv.).

LES
DROITS DE SUCCESSION
En France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie

Législation Comparée et Conflits (Double mutation)

AVANT-PROPOS

Le sujet de cette thèse peut se diviser en deux parties distinctes : la première comprenant les droits de succession existant en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie et la deuxième se rapportant aux conflits de lois qui peuvent s'élever en cette matière.

Dans la première partie qui pourrait comprendre ou qui comprend même comme titre *Droits de succession en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie*, *Législation comparée*, j'ai essayé d'expliquer, après en avoir fait l'historique, quels étaient dans ces différents pays les droits de succession, à combien ils s'élevaient, sur quelles choses ils portaient, de quelle façon ils étaient perçus et enfin ce qui les distinguait et ce qu'il y avait de spécial dans

chacun d'eux. On pourra peut-être m'objecter que les quelques mots que j'ai mis à la fin de cette première partie ne sauraient guère justifier le titre de *Législation comparée* ; je répondrai que ce titre s'explique par la simple juxtaposition des lois ou des droits qui existent dans ces différents pays et que par ce fait même il comprend toute la première partie de cette thèse.

Après avoir ainsi exposé les droits relatifs à chaque État, une question se posait tout naturellement, qui était celle de savoir : ce qui devait résulter d'une succession portant sur des biens dispersés dans ces divers pays, quels étaient les droits qui devaient alors être perçus, et surtout si en se cumulant entre eux ils pourraient taxer plusieurs fois la même valeur (double mutation) ; c'est le sujet traité dans la seconde partie de cette thèse. J'ai été malheureusement obligé de le limiter, ce sujet étant par lui-même trop important, et après un aperçu historique du statut réel et personnel, base de la question ainsi que du principe de la territorialité, j'ai laissé de côté les divers conflits de lois qui pouvaient avoir lieu, pour essayer de traiter d'une façon plus spéciale et plus détaillée un cas particulièrement intéressant, et qui d'ailleurs jusqu'ici n'a pas encore été résolu, « les droits de double mutation ».

INTRODUCTION

LEUR ORIGINE, LEUR BUT, CE QU'ILS SONT ET CE QU'ILS DEVRAIENT ÊTRE.

On entend par « droits de succession » « la part que prélève l'État sur chaque hérédité du patrimoine qui change de mains par suite du décès de son propriétaire ». Ces droits, quoique dissemblables entre les pays, qui ont su s'organiser un régime fiscal s'adaptant aux mœurs, aux besoins particuliers et aux coutumes de leurs nationaux, se retrouvent cependant dans toutes les législations fiscales, car théoriquement ils se légitiment de la façon la plus claire et se perçoivent avec la plus grande facilité.

Or, parmi tous les impôts qui sont nécessaires à l'existence d'un grand pays, celui qui porte sur les successions offre un intérêt tout particulier, car on pourrait dire qu'il reflète les sentiments politiques de la nation.

Si nous considérons, en effet, les différents droits qui atteignent les successions, nous pouvons voir que chaque fois qu'une représentation populaire s'est fait jour dans un pays, les droits portant sur les hé-

ritages ont eu une tendance à égaliser les fortunes et par conséquent à tâcher de faire supporter aux grands propriétaires une part comparativement beaucoup plus forte que celle supportée par les petites fortunes (c'est le principe de l'impôt progressif qui demande une quote-part de plus en plus forte à mesure que les revenus augmentent) ; tandis qu'au contraire dans les pays où l'aristocratie a continué à dominer, nous voyons une tendance à la conservation des grands domaines, ou privilège du droit d'aînesse et de masculinité, ce qui se traduit par des droits de succession n'atteignant les fortunes que proportionnellement à leur étendue, c'est-à-dire suivant le principe de la proportionnalité qui a pour base le degré de protection donné par l'État à la personne et à la fortune du contribuable.

Si nous jetons, maintenant, un coup d'œil sur l'histoire des droits de succession, nous voyons que, dans l'antiquité, la quotité des impôts étant réglée suivant les besoins de l'État, le tarif était presque toujours proportionnel comme le plus simple à concevoir, et que cet impôt du reste est sorti de cette idée que l'État était la source de la propriété.

L'exemple le plus ancien de droits sur les successions serait la *vicesima hereditatum* ou perception du vingtième sur les héritages ; ce fut Auguste qui l'imagina pour combler les vides du trésor public. Ce qui sauva l'odieux de cette prétention régalienne

ce fut la modération de la taxe et le respect des droits de la famille, car cet impôt ne frappa pas les successions en ligne directe ni celles qui avaient des rapports étroits d'agnation. Il fut du reste de courte durée et périt par la révolution chrétienne.

La féodalité le rétablit au nom d'un droit supérieur et inné que le seigneur possédait sur toutes les terres de son fief, c'est là que nos lois fiscales sont allées le chercher pour en investir le trésor. On a oublié son origine, dit Troplong, pour n'y voir qu'une redevance due au gouvernement à titre de protecteur de la propriété, de la liberté et de sûreté publique; l'État en effet ayant des devoirs envers la propriété, mais n'en ayant pas sur et contre elle.

Il est donc dans le rôle de l'État de soumettre l'héritage à des droits et des impôts, car c'est en quelque sorte une rémunération des services que l'État rend aux survivants en les préservant de toute éviction et en les mettant en possession des biens laissés par le mourant. Mais il faut se garder de la déplorable tendance qui pousse les états à exagérer actuellement le montant de ces droits. L'impôt progressif est, du reste, très dangereux en ce sens, car réclamant un sacrifice égal pour tous, ce qui n'est qu'un mot, il devient forcément arbitraire, il arrête nécessairement la production de la richesse à une certaine limite, ce qui appauvrit la société et ce qui contribue aussi à la

destruction de la propriété qui est absorbée peu à peu par l'Etat.

Les droits de succession, comme nous pourrons nous en rendre compte un peu plus loin, sont donc en général beaucoup trop élevés, et l'on ne voit pas la raison pour laquelle ils ne seraient pas encore augmentés par le législateur.

Il faudrait pour éviter cet arbitraire, comme dit M. Paul Leroy-Beaulieu dans son *Traité de la science des Finances*, adopter un principe clair, et ce principe est facile à trouver ; jamais les droits de succession, même entre personnes non parentes, ne devraient dépasser le montant d'une année de revenus ; avec cette taxe, qui serait d'ailleurs recouvrable en deux ou trois annuités, on créerait un impôt modéré, juste et une règle fixe qui retiendrait le fisc et l'empêcherait de confisquer d'une manière détournée une forte partie du capital des contribuables.

PREMIÈRE PARTIE

DROITS DE SUCCESSION
LÉGISLATION COMPARÉE

CHAPITRE PREMIER

FRANCE.

1° Historique.

1° *Féodalité.* — Dans notre ancien droit français il faut remonter à la féodalité pour trouver l'origine des droits de succession.

Le vassal pouvait en effet transmettre son fief à qui lui plaisait, mais son successeur devait payer au seigneur une redevance moyennant laquelle celui-ci lui accordait l'investiture ; cette redevance s'appelait droit de relief ou d'achat.

Ce droit provenait de ce que les biens concédés primitivement à titre personnel et viager étaient devenus héréditaires, de telle sorte que les seigneurs exigèrent à chaque mutation par décès une redevance appelée « relief ». Le droit exigible était le même quel que fût le degré de parenté, il ne comprenait généralement du reste qu'une année du revenu des biens et dans la plupart des coutumes les successions collatérales seules y étaient assujetties.

C'est d'après l'édit de décembre de 1703, c'est-à-

dire au début du XVIIIe siècle, que l'impôt du centième denier fut établi au profit du roi, celui-ci étant alors considéré comme chef de tous les suzerains, et en cette qualité suzerain de toutes les terres de France. Cet impôt n'intéressait que les successions collatérales et ne portait que sur les immeubles, il était en 1703 de 1 0/0, puis il fut augmenté en 1715, de même qu'en 1738.

Quant aux meubles, ils étaient soumis au droit de contrôle au moment de l'enregistrement des « inventaires faits par les notaires, greffiers et autres qui ont droit de les faire » (tarif de 1722). Et lorsque l'hérédité mobilière n'était pas évaluée, il y avait lieu à « l'insinuation », droit spécial qui ne frappait pas les transmissions en ligne directe, mais qui était un véritable impôt de succession établi suivant la qualité du testateur (1).

Le recouvrement de tous ces droits était confié à des fermiers généraux, ils étaient répartis ainsi de la façon la plus arbitraire et grevaient lourdement les contribuables.

(1) Ainsi les personnes constituées en dignités ecclésiastiques ou laïques, gentilshommes qualifiés ou ceux qui possèdent des terres ayant haute, moyenne ou basse justice, officiers de finance, secrétaires du roy, trésoriers et autres pourvus d'emplois considérables sont soumis à un droit de 50 livres, les chanoines, curés et autres ecclésiastiques pourvus de bénéfices, simples gentilshommes sont taxés à 30 livres ; les simples manœuvriers, journaliers et autres personnes du commun de la campagne à 1 livre dix sous.

2° *Période intermédiaire.* — Ils furent abolis par l'Assemblée constituante, suivant une loi des 5 et 19 décembre 1790, qui les remplaça par un droit unique d'enregistrement; les nobles furent soumis à l'impôt ainsi que les successions en ligne directe et il y eut un tarif gradué d'après la parenté; puis les lois interprétatives ou additionnelles des 9 octobre 1791, 14 thermidor an IV, 9 vendémiaire an VI. vinrent ensuite pour les compléter.

Mais malgré le progrès réalisé par la loi de 1790 et celles qui suivirent, ces lois n'eurent qu'une courte existence et elles furent remplacées par celle du 22 frimaire an VII.

3° *Loi du* 22 *frimaire an VII.* — Il est nécessaire de dire ici quelques mots de cette loi que l'on considère à juste titre comme la loi fondamentale de l'enregistrement. D'après elle, les tarifs étaient proportionnels et appliqués sur l'actif brut sans distraction des charges ; l'impôt était dû à cause de la transmission de la propriété ; c'était donc un impôt de mutation, frappant la mutation et rien qu'elle, n'envisageant par conséquent que la chose qui en était l'objet sans s'occuper de savoir à quelle autre main cette chose était transmise, de telle sorte qu'il devait être liquidé sur la valeur brute des biens sans qu'il y ait lieu de déduire les dettes et les charges qui les grevaient.

Elle établissait de plus deux catégories de biens suivant leur nature mobilière et immobilière, ne taxant les meubles qu'au quart du tarif immobilier ; mais cela ne dura pas et la fortune mobilière ne faisant que s'accroître, cette distinction alla en s'atténuant peu à peu jusqu'au jour où la loi du 18 mai 1850 assimila les meubles aux immeubles.

La valeur de la propriété des biens meubles fut déterminée par une déclaration estimative des parties sans distraction des charges (art. 14) (1), et la valeur des immeubles fut déterminée par l'évaluation du produit multiplié par vingt (art. 15), évaluation qui fut élevée à 25 seulement en ce qui concerne les biens ruraux par la loi du 21 juin 1875 (2).

Enfin la valeur de l'usufruit fut évaluée pour la perception du droit de mutation à la moitié de la valeur des biens transmis et le nu-propriétaire devait payer l'impôt comme s'il était en possession de la valeur entière.

L'on ne s'en tint pas là, cependant, et les lois de 1816 et de 1832 introduisirent franchement la gradation des tarifs d'après la parenté ; l'impôt était alors perçu d'après les tarifs suivants :

(1) Ce qui existe encore actuellement sauf la distraction des charges.

(2) Loi actuellement en vigueur.

Degré de parenté	0/0	Avec les décimes	Loi du 25 fév. 1901
Ligne directe	1	1.25	1
Entre époux	3	3.75	3.75
Frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces	6.50	8.125	8.50 — 10
Grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains	7	8.75	12
Entre parents au delà du 4e degré et jusqu'au 12e	8	10	14
Entre personnes non parentes	9	11.25	15

On voit ainsi que le tarif des successions en ligne directe restait fixé à 1 0/0 tandis que les successions entre collatéraux et étrangers passaient avec ces dernières lois d'un maximum de 5 0/0 à 9 0/0, auquel s'ajoutaient les décimes créés par les lois du 6 prairial an VII, du 23 août 1871 et du 30 décembre 1873.

Cette tarification, du reste, des droits de mutation par décès ne subit aucune modification, du moins en ce qui concernait le principal de ces droits, jusqu'à la loi du 25 février 1901.

Nous pouvons constater cependant que ces dernières lois s'écartaient du principe de la loi de frimaire, qui était de frapper simplement la transmission des biens pour adopter celui qui consistait à imposer l'augmentation de la richesse ; la loi du 18 mai 1850 ne fit que confirmer ce principe ; l'impôt étant en fait à cette époque attaché à la qualité de la personne qui héritait puisqu'il frappait l'accroissement de richesses qui en résultait.

Mais cette différence dans la conception de l'impôt entraîne une autre conséquence ; l'on s'aperçut que l'on ne pouvait le percevoir que sur l'accroissement réel de la fortune, ce qui entraînait par conséquent la déduction des dettes ; cette modification parut du reste bientôt nécessaire,et dans les discussions qui suivirent, l'évaluation de l'usufruit ayant été reconnue comme tout à fait arbitraire,il fallut songer à combler le déficit occasionné au trésor par ces deux modifications : c'est alors que l'idée d'un droit progressif se substituant au droit proportionnel fut considérée comme le meilleur moyen de répartir d'une façon équitable les charges de l'impôt sur tous les citoyens.

Ce ne fut pas sans luttes que cette idée finit par triompher, mais elle fut cependant admise d'une façon définitive par la loi du 25 février 1901.

2° Loi du 25 février 1901 complétée par la loi du 30 mars 1902.

Cette loi de finances du 25 février 1901,complétée par la loi du 30 mars 1902, a complètement changé les principes de la législation fiscale française et a réalisé la réforme la plus considérable qui ait été faite depuis la loi organique du 22 frimaire an VII.

Elle a posé en effet deux principes nouveaux, la déduction du passif et un tarif gradué non seulement

en raison de l'élargissement du degré de parenté, mais encore proportionnel à l'importance de l'actif transmis.

Cette introduction d'un principe nouveau en ce qui concerne la tarification des droits de succession fera l'objet principal du développement qui va suivre comme se rapportant directement à notre sujet. Mais cette loi a, d'autre part, apporté en ce qui concerne l'application de ces tarifs certaines modifications qu'il est impossible de passer sous silence et que nous allons signaler le plus brièvement possible. Ces modifications sont au nombre de trois et comprennent : 1° La déduction du passif ; 2° Le mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit transmis entre vifs ou par décès ; et 3° Le mode d'évaluation des biens meubles et de certains immeubles.

I

1° *Déduction du passif*. — D'après l'article 3 de la loi du 25 février 1901 : « Seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de la succession sera dûment justifiée par des titres capables de faire preuve en justice contre le défunt. »

Pour qu'une dette héréditaire soit réduite il faut donc qu'elle satisfasse à trois conditions : 1° Qu'elle incombe au défunt lui-même, c'est-à-dire qu'elle soit à sa charge personnelle ; 2° Qu'elle soit justifiée

par un titre probable (1) ; et 3° que son existence au jour de l'ouverture de la succession soit dûment établie.

Ces dispositions nouvelles n'infirment en rien du reste les règles anciennes qui autorisaient déjà pour la liquidation de l'impôt la déduction de certaines charges (2), elles les complètent au contraire en permettant certaines déductions prohibées jusqu'alors (3).

Quant aux charges héréditaires qu'a fait naître la transmission du patrimoine du *de cujus* et auxquelles son décès a donné lieu, elles ne rentrent pas dans la catégorie des dettes déductibles, car l'article 3 dit que les dettes déductibles sont celles « à la charge du défunt » et n'ajoute pas « ou de sa succession » ;

(1) Le mot titre est employé dans la large acception de pièce écrite, la loi n'exclut que les dettes verbales.

(2) Sommes non payées au décès du donateur, sommes détenues par un usufruitier, par un mandataire.

(3) Seront déduites de la succession du mari, toutes les reprises de la femme commune en biens, renonçante ou acceptante, qu'elles portent sur la communauté ou sur les biens personnels du mari ; de même lorsque les récompenses dues par le défunt dépassent la moitié de la communauté et doivent être prises sur les biens de la succession, la valeur de cette récompense devra être retranchée de la valeur des biens de la succession pour le calcul des droits ; seront aussi déduites les sommes détenues à titre de dépôt ; de même les intérêts échus et non exigibles encore à la mort du débiteur, pourvu que l'échéance ne soit pas antérieure à plus de trois mois au décès ; et enfin les legs particuliers de sommes d'argent non existantes en nature dans la succession du testateur.

l'on en conclut que le passif qui a le décès pour cause ne doit pas être déduit, c'est-à-dire que les frais funéraires, de scellés, d'inventaire et de justice, le deuil de la veuve, les droits de mutation par décès, etc. ne sauraient être admis en déduction, puisque le défunt n'en a jamais été débiteur. C'est là évidemment une lacune de la loi, mais le texte est trop précis pour qu'il soit possible de faire autrement.

Il faut ajouter du reste que l'article 7 de la loi donne l'énumération limitative des exceptions au principe posé par l'article 3.

2° *Modification des bases d'evaluation de la nue propriété et de l'usufruit transmis entre vif ou par décès.* — La nue propriété sous l'empire de la loi de l'an VII supportait le droit de mutation sur la valeur entière du bien transmis, c'est-à-dire sur la valeur entière des biens meubles et s'il s'agissait d'un immeuble sur la capitalisation de son revenu par 20 ou 25 ; en outre, l'usufruitier, quel que fût son âge, était dans la même hypothèse passible d'un droit égal dans tous les cas à la moitié de la valeur de la pleine propriété. Ce procédé d'évaluation très rigoureux fut supprimé par la loi du 25 février 1901 et remplacé par le suivant : « Le receveur commencera par déterminer d'après les règles en vigueur pour les diverses catégories de biens meubles et immeubles, la valeur imposable de la propriété entière du bien transmis en

nue propriété ou usufruit. Après avoir ainsi déterminé la valeur imposable de la pleine propriété il répartira cette valeur proportionnellement à l'importance respective de ces deux éléments de la propriété, c'est-à-dire que la valeur de l'usufruit s'amoindrira à mesure que s'approchera le terme de sa durée tandis qu'au contraire la valeur de la nue propriété augmentera à mesure que l'usufruit s'épuisera et dépérira avec l'âge de son possesseur. Nous le voyons du reste par le tableau suivant :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Moins de 20 ans	7/10	3/10
— 30 —	6/10	4/10
— 40 —	5/10	5/10
— 50 —	4/10	6/10
— 60 —	3/10	7/10
— 70 —	2/10	8/10
Plus de 70 ans	1/10	9/10

Tableau qui nous fait constater que la valeur de l'usufruit et de la nue propriété ajoutées l'une à l'autre ne peut excéder la valeur de la propriété entière.

Enfin n'oublions pas de rappeler qu'il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété lorsqu'elle a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

Mais tout ce que l'on vient de dire ne s'applique qu'aux usufruits viagers. Pour l'usufruit temporaire c'est-à-dire constitué pour une durée fixe, sa valeur imposable sera estimée à forfait aux 2/10 de la valeur

de la propriété entière pour chaque période de dix ans de l'usufruit sans fraction et sans tenir compte de l'âge de l'usufruitier.

Quant aux usufruits successifs, ce sera d'après l'âge de la personne qui la première sera investie de l'usufruit, qu'il conviendra de régler la valeur imposable tant de cet usufruit que de la nue propriété. Cependant si l'usufruitier appelé en seconde ligne est moins âgé que le précédent, le nu-propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été acquitté sur l'évaluation de la nue propriété d'après l'âge de l'usufruitier éventuel.

3° *Mode d'évaluation des biens meubles et de certains immeubles.* — *Biens meubles.* — L'article 2 de la loi du 25 février 1901, tout en maintenant les anciennes règles relatives à l'évaluation des biens meubles transmis par décès (1), y ajoute un élément nouveau ; cet article décide en effet qu'à défaut d'inventaire ou de vente publique de meubles, la valeur des biens meubles héréditaires sera réputée égale à 33 0/0 de l'estimation contenue dans les polices

(1) Valeur déterminée soit par l'estimation des inventaires ou d'autres actes intervenus dans les deux années du décès, soit par les prix dans les ventes publiques effectuées dans le même délai ou à défaut de l'une ou l'autre de ces bases, soit par la déclaration estimative des héritiers ou légataires.

d'assurances en cours au jour du décès et souscrites depuis moins de cinq ans; d'ailleurs cet article 2 n'en décide ainsi que « sous réserve de la preuve contraire ». Il ne s'applique pas du reste aux récoltes, bestiaux et marchandises ; ni à l'égard des valeurs mobilières proprement dites, dont la valeur et le mode d'évaluation sont réglés par des lois spéciales, suivant des bases établies antérieurement; elle n'a édicté vis-à-vis de ces valeurs qu'un ensemble de mesures destinées à prévenir l'évasion de la matière imposable (1).

Immeubles. — L'évaluation de la valeur des immeubles continuera comme par le passé à être dé-

(1) Ces mesures sont les suivantes : 1° Extension aux titres nominatifs des sociétés, des communes et des établissements publics, des justifications d'ordre fiscal requises pour le transfert des rentes sur l'État, c'est-à-dire que le transfert ne pourra être effectué que sur présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement ; 2° Article 15 de la loi de 1901 §§ 3 et 4. Les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence la liste de ces titres, sommes ou valeurs. Il en sera donné récépissé ; 3° Production d'un certificat du receveur par l'héritier, constatant le paiement ou la non-exigibilité de l'impôt de mutation dont les Compagnies d'assurances sur la vie sont redevables au décès des assurés. La loi excepte de l'obligation de produire un certificat : 1° le conjoint survivant ; 2° les successibles en ligne droite ascendante ou descendante.

terminée par leur revenu multiplié par 20 ou 25 suivant qu'il s'agit d'immeubles urbains ou ruraux. Cette évaluation s'est maintenue jusqu'à nos jours à raison de son extrême simplification ; cependant en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de produire des revenus, comme les terrains à bâtir, les propriétés d'agrément, parcs, châteaux et les hôtels particuliers, la perception sera réglée désormais d'après leur valeur vénale.

II

Maintenant que nous avons expliqué les modifications apportées à l'application des droits de succession, nous arrivons aux droits de succession eux-mêmes, c'est-à-dire à l'étude des tarifs actuellement en vigueur.

Au tarif proportionnel de la loi du 22 frimaire an VII est substituée une taxe à forme progressive dont le taux s'accroît non seulement d'après le degré de parenté, mais d'après l'importance de la part recueillie par chaque ayant droit.

L'un des éléments qui entrent dans l'établissement du taux de l'impôt est donc la parenté, c'est elle que nous allons d'abord étudier.

1° *Degré de parenté.* — Les enfants en effet, à la mort de leurs parents, reçoivent pour ainsi dire leur

propre patrimoine, mais que dire des collatéraux ? C'est pour eux un enrichissement, d'où cette progression de l'impôt à mesure que la parenté s'éloigne.

L'importance des droits héréditaires de chaque ayant droit est déterminée dans notre pays d'après les principes du Code civil qui divise les personnes appelées à la succession en deux grandes classes : les héritiers qui ont de droit la saisine et les successeurs irréguliers (conjoint survivant et l'Etat) qui doivent demander alors à la justice un envoi en possession leur donnant ainsi une saisine judiciaire. Ces héritiers sont du reste eux-mêmes divisés en héritiers légitimes et naturels.

Les héritiers légitimes qui comprennent tous les parents légitimes du défunt jusqu'au douzième degré sont divisés en quatre ordres : 1° descendants ; 2° père, mère, frères,sœurs ou descendants des frères et sœurs ; 3° ascendants autres que père et mère ; 4° collatéraux autres que les frères et sœurs et leurs descendants ; chaque ordre étant ainsi appelé à la succession à défaut de l'ordre précédent.

Et les héritiers naturels qui comprennent d'abord l'enfant naturel qui a ce titre depuis la loi du 25 mars 1896, faveur que depuis lors aucune disposition nouvelle n'est venue atténuer, et qui lui permet de venir à la succession de ses père et mère, mais à elle seulement (1). Et ensuite ses frères et sœurs et leurs des-

(1) En concours avec des ascendants, frères, sœurs ou leurs

cendants lorsqu'il meurt sans postérité ni ascendants.

Enfin il ne faut pas oublier de signaler que le Code français a adopté le système de la fente, c'est-à-dire de la division de la succession entre la ligne paternelle et la ligne maternelle ainsi que celui de la représentation qui admet les descendants du *de cujus* et ceux des frères et sœurs à venir à leur place à la succession (1).

Ce degré de parenté qui règle l'importance des droits héréditaires dévolus à chacun, est donc une des bases qui sert à la tarification des droits de succession puisqu'à mesure que la parenté s'éloigne les droits augmentent ; nous allons donc maintenant examiner la progressivité elle-même de ces droits.

2° *Progressivité.* — Le principe du tarif progressif se trouve dans cette idée que les charges doivent peser d'une manière égale sur tous, tandis que le tarif proportionnel au contraire a son fondement dans le degré de protection accordé par l'état à la personne ou à la fortune du contribuable ; en un mot

descendants, il n'a que les 3/4 de ce qu'il aurait eu s'il avait été légitime, avec des descendants il a la moitié et avec des collatéraux ordinaires la totalité.

(1) En concours avec des frères et sœurs, les père et mère prennent moitié de la succession et ceux-ci l'autre moitié, et si l'un des père et mère est prédécédé, les frères et sœurs prennent les trois quarts.

tandis que l'un demande une quote-part de plus en plus forte à mesure que les revenus augmentent, l'autre ne demande qu'une part d'impôts proportionnelle aux valeursou revenus.

Dans l'antiquité de même que dans la période du droit féodal, l'impôt fut toujours proportionnel. Ce n'est que dans notre ancien droit qu'une première idée de la progressivité apparut avec le droit de contrôle, proportionnel jusqu'à une certaine somme, mais progressif à rebours au delà decette somme (1). Sous la période intermédiaire, l'impôt resta proportionnel (établissement de la graduation d'après le degré de parenté). Plus tard l'Assemblée constituante de même que la Convention en 1793 essayèrent d'établir, mais en vain, l'impôt progressif; et ce n'est qu'un siècle après que cet impôt, qui avait eu comme défenseur au XVIIIe siècle des écrivains tels que Montesquieu, Jean-Jacques Rousseau et Condorcet, triompha en France avec la loi du 25 février 1901.

Il ne nous appartient pas de discuter ici les défauts ou les qualités de cet impôt, nous dirons seulement qu'il nous semble impossible de mettre en pratique d'une façon juste et honnête cette théorie de l'égalité des sacrifices et qu'il nous paraît au contraire une arme dangereuse entre les mains de ceux qui détiennent le pouvoir et qui peuvent par conséquent

(1) Jusqu'à 10.000 livres les droits s'élevaient à 0 fr. 50 0/0, au-dessus à 0 fr. 10 0/0.

l'augmenter indéfiniment, en donnant toujours comme réponse qu'ils ne visent que l'égalité.

Pour en revenir à la loi du 25 février 1901 sur le régime successoral, nous voyons qu'elle a institué en France un système de droits rapidement progressifs mais avec cette réserve que ce tarif cessait à partir d'un million d'être progressif pour redevenir proportionnel. Cela ne suffisait pas aux partisans de cet impôt, et le 22 février 1902, M. Klotz déposait à la Chambre un projet qui fut voté dans la même séance et qui étendait la progression jusqu'à cinquante millions. Projet que la promulgation de la loi des finances du 30 mars 1902 consacra définitivement.

De telle sorte que les tarifs établis dans le tableau ci-après et qui sont actuellement en vigueur, résultent de l'article 2 de la loi du 25 février 1901 et de l'article 10 de la loi du 30 mars 1902.

Progressivité des droits de succession.

DEGRÉ DE PARENTÉ	1 franc à 2.000 francs	2.001 à 10.000 fr.	10.001 à 50.000 fr.	50.001 à 100.000 fr.	100.001 à 250.000 fr.	250.001 à 500.000 fr.	500.001 à 1.000.000 fr.	1.000.001 à 2.000.000 fr.	2.000.001 à 5.000.000 fr.	5.000.001 à 10.000.000 fr.	10.000.001 à 50.000.000 fr.	Au delà de 50 millions.
	0/0	0/0	0/0	0,0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
Ligne directe	1	1,25	1,50	1,75	2	2,50	2 50	3	3,50	4	4,50	5
Entre époux	3,75	4	4,50	5	5,50	6	6,50	7	7,50	8	8,50	9
Entre frères et sœurs	8,50	9	9,50	10	10,50	11	11,50	12	12,50	13	13,50	14
Entre oncles ou tantes, neveux ou nièces	10	10,50	11 »	11,50	12 »	12,50	13 »	13,50	14 »	14,50	15 »	15,50
Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces, entre cousins germains	12 »	12,50	13 »	13,50	14 »	14,50	15 »	15,50	16 »	16,50	17 »	17,50
Entre parents au 5e et 6e degré	14 »	14,50	15 »	15,50	16 »	16,50	17 »	17,50	18 »	18,50	19 »	19,50
Entre parents au delà du 6e degré, entre personnes non parentes	15 »	15,50	16 »	16,50	17 »	17,50	18 »	18,50	19 »	19,50	20 »	20,50

A part les successions en ligne directe inférieures à 250.000 francs et celles entre époux inférieures à 10.000 francs, ce tableau nous montre que la progression du tarif est de 0. 50 0/0 pour chaque tranche. Ce droit de mutation ainsi transformé doit être calculé séparément sur la part nette de chaque ayant droit, c'est-à-dire sur l'enrichissement personnel de chaque héritier dans l'actif net de la succession.

Il faut donc, pour déterminer cette part nette héréditaire, évaluer d'abord les biens transmis, former la masse active de la succession et opérer la déduction du passif sur l'ensemble de cet actif brut. L'importance de la masse active ainsi déterminée est ensuite répartie entre les héritiers, qui n'ont à subir le droit de mutation par décès que sur leur part envisagée isolément, chacune de ces parts en effet ayant son individualité propre et comportant par ce fait même une taxation spéciale (1).

(1) Pour déterminer l'importance de la masse active il ne suffirait pas d'envisager les biens existants au jour du décès dans le patrimoine du défunt ; il faut tenir compte en outre de toutes les sommes ou valeurs dont l'un ou plusieurs des cohéritiers peuvent devoir le rapport conformément aux articles 843 et suivants du Code civil. Il faut donc faire état des rapports qui exercent une influence directe sur la détermination de l'émolument respectif de chaque héritier. Rapport des dons en avancement d'hoirie, qu'il convient de réunir à la masse de la succession en vue du calcul de la part héréditaire de chaque ayant droit. Ces sommes ainsi rapportées ne subissent pas du reste le droit de mutation lorsqu'elles ont déjà été soumises au droit de donation entre vifs. — Besson, *Réforme fiscale des successions*.

Ces droits de mutation ne comprennent en outre l'addition d'aucun décime.

Et nous ajouterons enfin que pour leur perception, l'article 11 de la loi des finances du 30 mars 1902, a décidé que les sommes ne continueraient à être arrondies de vingt francs en vingt francs qu'à partir de 500 francs ; pour les parts nettes de 500 francs et au-dessous l'on suivra les sommes de franc en franc.

Appendice (art. 3 de la loi du 23 août 1871). — Pour terminer et quoique ce sujet soit traité d'une façon plus détaillée dans la seconde partie de cet ouvrage, il faut rappeler que d'après l'article 3 de la loi du 23 août 1871 citée plus haut :

1° Les immeubles et les meubles corporels situés à l'étranger quoique dépendant d'une succession régie par la loi française ne sont pas soumis en France au droit de mutation par décès.

2° Et que pour les valeurs incorporelles :

S'il s'agit de la succession d'un étranger domicilié et décédé à l'étranger, il est admis que les créances, qui en dépendent, suivent la personne du débiteur et sont passibles de l'impôt dans le pays où se trouve le débiteur.

Et s'il s'agit d'une succession régie par la loi française (étranger domicilié en France) le droit de mutation par décès frappe toutes les valeurs mobilières sans assiette déterminée qui dépendent de l'hérédité, savoir : créances, titres de bourse et autres droits

purement personnels qui ont suivi le *de cujus* sur notre territoire (L., 23 août 1871, art. 3).

3° Projet de budget pour 1910.

Nous allons examiner, pour finir, les diverses augmentations relatives aux droits de succession, qui sont comprises dans le projet de budget pour 1910, d'abord parce qu'elles vont changer les tarifs actuellement en vigueur et ensuite parce qu'elles montrent les dangers de l'impôt progressif.

Sans analyser toutes les mesures proposées pour l'augmentation de ces droits, il en est deux qu'il est impossible de passer sous silence : la première, se trouve dans le projet proposé par M. Caillaux, et s'inspirerait du droit anglais dit : « droit sur la fortune » qui frappe le montant total de la succession suivant un tarif progressif, c'est cette nouvelle taxe qui serait appliquée en France. Il serait perçu en effet, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens meubles ou immeubles sont assujetties par les lois existantes, sur l'actif net global de la succession une taxe proportionnelle fixée de la manière suivante :

Succession dont l'actif net est compris entre :

1 fr.	et	10.000 fr.	0,05	0/0
10.001	»	50.000 »	0,10	»
50.001	»	100.000 »	0,15	»
100.001	»	250.000 »	0,20	»
250.001	»	500.000 »	0,25	»
500.001	»	1.000.000 »	0,50	»
1 million	»	2.000.000 »	0,75	»
2.000.001	»	5.000 000 »	1,00	»
5.000.001	»	10.000.000 »	1,25	»
10.000.001	»	50.000.000 »	1,50	»
Succession dont l'actif net dépasse 50.000.000 fr.			2,00	»

Quant à la seconde, elle se trouve dans les modifications apportées au projet du budget par M. Cochery, le nouveau ministre des finances ; elle aurait un retentissement beaucoup plus considérable, car elle ne vise rien moins qu'à un remaniement du tarif actuel des successions.

D'après ce nouveau tarif en effet le taux de la progression, qui était en général de 0 fr. 50 0/0, quelle que soit l'importance des valeurs comprises dans les diverses tranches du tarif, même de 0 fr. 25 0/0 pour les premières tranches en ligne directe, serait accentué davantage à mesure que les parts sont plus élevées et que le degré de parenté s'éloigne. C'est d'après ce principe qu'a été établi le tarif proposé. Il n'apporterait aucun changement pour toutes les parts successorales de 10.000 francs et au-dessous qui resteraient sous le régime actuel. Mais en ce qui concerne les parts supérieures à ce chiffre ; il serait plus

élevé pour les parents au quatrième degré et pour les personnes non parentes que pour les autres successibles, et enfin dans toutes les lignes il serait accru dans une proportion plus forte pour les tranches supérieures à un million, que pour celles inférieures à ce chiffre ; on en peut du reste juger par ce nouveau tableau des droits proposés :

Nouveau tarif progressif.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TARIF APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE : 1 franc à 2.000 francs	2.001 à 10 000 fr.	10.001 à 50.000 fr.	50.001 à 100.000 fr.	100.001 à 250.000 fr.	250 001 à 500.000 fr.	500.001 à 1 million.	1 million à 2 millions.	2 millions à 5 millions.	5 millions à 10 millions.	10 millions à 50 millions.	Au delà de 50 millions.
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
Enfants et père ou mère.............	1	1,25	2	2,50	3	3,50	4	5	6	7	8	9
Petits enfants et descendants autres que les père et mère..................	2	2,50	4	5	6	7	8	10	12	14	16	18
Entre époux.........................	3,75	4	5	5,50	6	6,50	7	8	9	10	11	12
Entre frères et sœurs................	8,50	9	10	10,50	11	11,50	12	13	14	15	16	17
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces............................	10	10,50	11,50	12	12,50	13	13,50	14,50	15,50	16,50	17,50	18,50
Entre grands-oncles ou grand'tantes, petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains..................	12	12,50	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Entre parents au delà du 4e degré et entre personnes non parentes.......	15	15,50	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

CHAPITRE II

ANGLETERRE.

Régime fiscal des successions. — Le régime fiscal des successions en Angleterre diffère radicalement du nôtre, non seulement par la manière dont le fisc frappe le capital successoral, mais par les principes mêmes suivant lesquels se transmet la propriété.

En France, l'héritier est le continuateur de la personne du défunt, il est investi dès l'instant de la mort du *de cujus* de la propriété de ses biens et de l'exercice de ses droits actifs et passifs, il n'a donc pas à demander l'envoi en possession.

En Angleterre, au contraire, l'héritier ne succède pas à la personne du défunt : il succède aux biens et n'est pas tenu des dettes. La personne du défunt est représentée dans une succession testamentaire, par les exécuteurs ; dans une succession *ab intestat* par l'administrateur (*administrator*) jusqu'à concurrence de l'actif : c'est à lui qu'appartient la saisine, c'est lui qui acquitte les dettes. L'exécuteur doit soumettre le testament à l'homologation d'une division spéciale de la Haute Cour de justice (*probate division*) ; il

déclare sous serment le montant de l'héritage et obtient une copie d'homologation du testament (*probate copy*) lui conférant les pouvoirs nécessaires pour réaliser la succession et mentionnant la consistance de l'hérédité soumise à l'impôt. Dans le cas de succession *ab intestat* ou lorsque le testament ne désigne pas d'exécuteur, la Haute Cour nomme à la requête de toute personne intéressée un administrateur chargé de réaliser la succession et lui délivre à cet effet des lettres d'administration. L'administrateur ou l'exécuteur procède enfin à la réalisation des biens, acquitte le passif et partage l'actif entre les ayants droit.

L'Angleterre est du reste toujours restée exclusivement féodale et a ainsi conservé au droit de mutation par décès sa nature originelle de prélèvement, donné comme prix de l'investiture accordée par le roi, à l'occasion de la propriété des biens transmis à l'héritier. Les lois, en effet, en s'inspirant de la coutume que l'on appelle la loi commune (*common law*) protégèrent tout naturellement la terre, considérée comme le bien le plus noble et le plus puissant mais qui, contrairement à la tradition et sans qu'il soit possible d'en donner une raison quelconque, se transmettait par son propre pouvoir et sans qu'aucun droit ne fut perçu (1).

(1) L. d'Anglemont, *Régime des taxes successorales en Angleterre*.

Il n'en fut pas de même pour les successions de biens meubles ou biens personnels et c'est ce que nous allons expliquer en faisant l'historique des droits de succession.

1° **Historique**.

En Angleterre, de même qu'en France, la féodalité avait établi différentes taxes sur les mutations par décès ; mais tandis que ces droits féodaux servirent plus tard dans notre pays de modèle à ceux établis par la royauté, ils disparurent complètement en Angleterre, pour ne réapparaître qu'en 1780 avec l'impôt établi par Lord North, appelé le *legacy duty*, (droit sur les legs), qui ne portait que sur les meubles et qui était plutôt un droit de timbre.

Auparavant cependant les biens meubles ou biens personnels (*personnal property*) dévolus, soit par testament, soit *ab intestat*, étaient frappés d'une taxe à l'occasion de l'autorisation que le roi accordait à la transmission, ce fut le *probate duty* (droit de preuve) établi en 1694. Il était perçu au moyen de l'apposition d'un timbre sur les écrits constatant les homologations de testament et sur les lettres d'administration délivrées aux héritiers du *de cujus* ; il constituait ainsi un simple droit d'acte.

Le *legacy duty*, qui vint ensuite s'y ajouter, fut aussi un droit de timbre qui porta alors sur l'actif

net de la succession, déduction faite des dettes, mais dont le taux variait suivant le degré de parenté existant entre le défunt et son successeur.

Nous pourrions ainsi continuer à énumérer les différentes taxes suivant leur ordre chronologique et en signalant leurs principaux caractères ; mais comme elle sont nombreuses et que pour la plupart elles ont subies à différentes époques des changements assez importants, il serait difficile ainsi d'avoir un aperçu d'ensemble de ces divers droits. C'est pourquoi, il nous a paru plus simple de les diviser en deux classes : la première, qui comprend toutes les taxes qui étaient perçues sans égard à la qualité des personnes qui recueillaient la succession ; et la deuxième, toutes celles qui frappaient les biens successoraux d'après un tarif gradué selon le degré de parenté existant entre le défunt et le bénéficiaire.

Les différents droits de succession qui composent la première classe sont les suivants :

1° Le *probate duty*, dont nous avons déjà parlé plus haut, qui était perçu à la suite d'une déclaration (affidavit) faite par l'héritier et qui après avoir frappé les successions mobilières (1) supérieures à cent livres, n'atteignait plus en 1880 que les successions supérieures à trois cents livres. Le tarif de ce droit

(1) Aux meubles étaient assimilés les immeubles faisant partie d'une société, destinés à être vendus et les jouissances emphythéotiques (leaseholds).

était : d'une livre sur un actif n'excédant pas cinq cents livres, d'une livre et demie sur un tarif n'excédant pas mille livres, et de trois livres par cent livres au-dessus de mille livres.

2° L'*account duty*, qui portait sur les donations *mortis causa* et qui n'était qu'un complément du probate duty. Il n'était applicable qu'aux biens mobiliers et possédait le même taux que ce dernier.

3° Enfin le *Temporary estate duty*, nouvel impôt établi temporairement (sept ans) par le parlement en 1889 pour subvenir au programme de la marine et qui frappait du droit de 1 0/0 toute hérédité mobilière ou immobilière dépassant 10.000 livres sterling (les successions entre époux y furent même soumises).

Quant à la seconde classe, relative aux impôts dont le taux varie suivant le degré de parenté, elle comprend :

1° Le *legacy duty*, dont il a déjà été question et qui ne frappait que les legs de meubles ou d'argent supérieurs à vingt livres ; déduction faite des dettes, des frais funéraires et des autres charges qui pouvaient grever la libéralité. Augmenté en 1780, son tarif était de :

1 0/0 entre ascendants ou descendants.

3 0/0 entre frères et sœurs ou leurs descendants.

5 0/0 entre oncles ou tantes ou leurs descendants.

6 0/0 entre grands-oncles ou grand'tantes ou leurs descendants.

10 0/0 entre les autres personnes.

L'époux survivant était exempt de ce droit, qui a été supprimé pour la ligne directe en 1894 et qui continue aujourd'hui à être en vigueur.

2° Et enfin pour terminer le *succession duty*, qui fut seulement créé en 1853, l'intérêt de l'aristocratie anglaise entre les mains de laquelle se trouvait concentrée la fortune immobilière, ayant fait échouer en 1796 une tentative de William Pitt pour étendre aux immeubles le droit de mutation par décès.

Ce qui distingue surtout cet impôt de tous les autres, c'est que les droits sur les immeubles sont calculés non pas sur la valeur réelle mais d'après l'âge de l'héritier (*living interest*), c'est-à-dire la somme égale aux revenus de ces biens pendant la vie présumée de l'héritier.

Cet impôt d'abord égal comme quotité au *legacy duty* fut augmenté en 1889, il portait sur tous les biens soit mobiliers, soit immobiliers dévolus par testament ou *ab intestat* (1), et seules, les successions de moins de cent livres (2.500 fr.) ainsi que les legs faits au conjoint survivant en étaient exemptés.

(1) Les donations entre vifs, faites moyennant une charge stipulée au profit du donateur ou d'un tiers et devant s'éteindre lors du décès du donateur ou du tiers, étaient assimilées à une transmission par décès et par là même soumises à ce droit.

Nous voyons ainsi qu'en 1894 l'Angleterre n'avait pas moins de cinq droits de succession, droits qui méritaient d'être soumis à une refonte, car ils étaient inégaux et pesaient beaucoup plus sur la propriété mobilière que sur celle immobilière, souvent plus aussi sur les petites successions que sur les grandes.

Le chancelier de l'échiquier, Sir William Harcourt, résolut alors de rétablir l'égalité entre les différentes sortes de successions, et c'est sur son initiative que fut votée la loi de finances du 31 juillet 1894 que nous allons étudier.

Mais avant de passer à l'étude de cette loi, il est utile de rappeler ici l'explication, que donne M. d'Anglemont, sur le régime des taxes successorales anglaises :

« L'histoire des taxes successorales en Angleterre est dominée par la réforme de 1894, on admet qu'à cette date naît une législation, il n'y avait eu jusque-là que des lois.

« Le régime des taxes successorales est intimement lié aux modes de la propriété. En Angleterre le XVIIIe siècle, où elles apparaissent, ne fut qu'un moyen-âge ; la terre a sa noblesse qu'elle tient de la couronne ; transmissible seulement suivant la ligne directe, elle lie entre elles les générations successives et pour les âges à venir nomme ses tenanciers ; inféodée et vraiment immobile, elle nargue les biens meubles, cette « chose vile » qui passe et qui se donne à tous. Aussi bien pour longtemps elle sut

narguer le fisc et trouva contre lui protection dans le droit. L'impôt des successions ne peut naître en effet que d'un service rendu par l'État dans la dévolution des biens ; or dès longtemps pour la propriété « réelle » le privilège d'aînesse, la pratique constante des substitutions avaient créé un état juridique spécial, en vertu duquel non seulement le mort saisit le vif, mais le vif a des droits antérieurs à cette mort. La terre se transmettait par son propre pouvoir ; l'État n'y avait point d'office et la raison manquait de percevoir un droit. Il en fut tout différemment du mode opposé de la propriété anglaise que l'on appelait « personnelle » : toutes ces choses mobilières, tous ces droits essentiellement précaires qui la composent ne se trouvent-ils pas au décès du possesseur « biens vacants et sans maître » ? Aucune prise sur eux : ils s'attachaient seulement à la personne au lieu que la terre attache ses seigneurs. A l'État, dès lors d'intervenir ; à lui de régler la succession et de déterminer la transmission des biens ; aussi vit-on créer à la haute cour de justice une représentation spéciale, chargée tantôt de nommer l'administrateur d'une succession *ab intestat*, tantôt de confirmer l'exécuteur testamentaire désigné par le défunt. Et ce fut dès lors chose fort naturelle que l'État pour prix de son office s'arrogeât le droit de percevoir deux taxes : l'une le « probate duty » sur la délivrance du parchemin ou « probate copy » qui formait dé-

sormais le titre de l'héritier ; l'autre le « legacy duty » sur la quittance du légataire à l'administrateur : dans les deux cas représentation d'un fait matériel, d'un service rendu par l'État qui crée la survivance d'un droit à la personne. » (*Régime des taxes successorales en Angleterre*, par L. d'Anglemont).

2° Loi de finances du 31 juillet 1894.

Cette loi, appelée *Finance Act* 1894, a apporté des modifications profondes aux droits perçus par l'état en matière successorale. Complétée par les lois subséquentes des 7 août 1896, Finance Act 1896 ; 1er juillet 1898, Finance Act 1898 et 9 avril 1900, c'est elle qui constitue la base du régime actuel des droits de mutation par décès en Angleterre.

Ces droits de succession se divisent aujourd'hui en deux catégories : la première qui ne comprend que l'*Estate duty* droit progressif gradué selon la fortune et qui frappe en bloc le patrimoine du défunt ; et la deuxième qui comprend deux droits analogues, le *legacy duty*, et le *succession duty*, variant avec le degré successoral et n'atteignant que la quote-part individuelle de chacun des ayants droit.

I. — *Estate duty*. — Ce nouvel impôt créé par la loi du 31 juillet 1894 et remanié à diverses reprises remplace les différents droits (probate and inventory

duty ; account duty ; temporary estate duty) perçus sur l'ensemble d'une succession sans tenir compte du lien de parenté.

Il est assis sur la valeur vénale de tous les biens réels ou personnels, immeubles ou meubles, dont le défunt pouvait disposer avec ou sans limites et qui sont transmis à son décès (1). Cependant les biens situés à l'étranger ou grevés de substitution ainsi que ceux que le *de cujus* possédait en vertu d'une charge ou d'un fidéicommis sont exclus de l'héritage. En outre il est loisible à la Trésorerie de faire remise de ce droit en matière de tableaux, livres, objets d'art légués dans un but d'utilité publique ; ces biens ne sont pas alors compris dans la masse servant à déterminer le taux de l'impôt. Il en est de même pour les droits dus sur des biens de cette nature dont une personne n'a que la jouissance viagère (E. Stocquart) ; toutes ces dispositions sont prévues du reste par l'article 20 de la loi de 1896.

De plus les successions inférieures à cent livres (2.500 fr.) en sont entièrement exemptes.

Enfin nous devons dire, que de la valeur vénale de la masse héréditaire, sont déduites pour la perception du droit successoral, toutes les dettes justifiées (2), y

(1) Ce droit est également perçu sur la valeur de tous les biens donnés par le défunt à des tiers par actes de disposition entre vifs dans les douze mois qui ont précédé son décès.

(2) Ces dettes et charges doivent correspondre en réalité à des paiements en espèces ou valeurs équivalentes et doivent avoir été

compris les frais funéraires, les servitudes et charges diverses grevant le patrimoine. On déduit même les frais de réalisation des biens et de liquidation à concurrence d'un maximum de 5 0/0 ainsi que les droits de succession payés à l'étranger ; en un mot on veut n'atteindre que ce que l'héritier reçoit réellement et ce dont il peut profiter.

Ce droit ainsi perçu sur la valeur totale des biens réunis en une seule masse y compris les revenus échus depuis le décès et déduction faite du passif, est établi suivant un tarif progressif ci-après indiqué, lequel varie d'après l'importance de la masse successorale, abstraction faite de la qualité et de la parenté des bénéficiaires.

Actif brut n'excédant pas 300 £ . . . . 30 shellings.
Actif brut n'excédant pas 500 £ . . . . 50 shellings.

VALEUR NETTE SUPÉRIEURE A			l. 0/0
100 £	et n'excédant pas	500 £. .	1
500 »	—	1.000 » . .	2
1.000 »	—	10.000 » . .	3
10.000 »	—	25.000 » . .	4
25.000 »	—	50.000 » . .	4 1/2
50.000 »	—	75.000 » . .	5
75.000 »	—	100.000 » . .	5 1/2
100 000 »	—	150.000 » . .	6
150.000 »	—	250.000 » . .	7

souscrites pour l'usage et dans l'intérêt du défunt ; s'il s'agit par exemple de dettes qu'une autre personne est tenue de rembourser, elles ne doivent pas être admises à moins que ce remboursement ne puisse être obtenu.

250.000 £	et n'excédant pas	500.000 £ . .	
500.000 »	—	750.000 » . .	9
750.000 »	—	1.000.000 » . .	10
1.000.000 »	—	1.500.000 » . .	11 (1).
1.500.000 »	—	2.000.000 » . .	12 (2).
2.000.000 »	—	2.500.000 » . .	13 (3).
2.500.000 »	—	3.000.000 » . .	14 (4).
Au-dessus de trois millions.			15 (5).

La loi de finances de 1900 a pris le chiffre exact, comme base de la perception de ce droit : qui est dû en une fois, sur les biens personnels, avec intérêts à 3 0/0 depuis le décès, pendant le délai de six mois, donné pour la présentation de l'inventaire ou déclaration (*affidavit*) ; et qui peut être payé sur les biens réels en huit termes annuels ou seize termes semestriels, ajoutant les intérêts simples à 3 0/0, à partir de la fin du douzième mois suivant le décès, qui est la date de l'exigibilité.

Signalons, pour terminer, un droit supplémentaire de 1 0/0 appelé *Settlement estate duty* (6) et qui porte sur les biens dont la transmission est limitée (*settled*) c'est-à-dire qui se transmettent suivant

(1) 10 sur 1 million ; 11 sur le surplus.
(2) 10 sur 1 million ; 12 sur le surplus.
(3) 10 sur 1 million ; 13 sur le surplus.
(4) 10 sur 1 million ; 14 sur le surplus.
(5) 10 sur 1 million ; 15 sur le surplus.
(6) Un settlement est l'acte par lequel un père de famille transmet sous réserve d'usufruit une propriété dite settled estate à son fils aîné sa vie durant avec clause de réversion à la mort du propriétaire sur son propre fils aîné.

un ordre de dévolution fixé par un testateur pour plusieurs générations. Ils échappent, ainsi, lors de chaque mutation à tout impôt, et il est donc naturel, qu'au moment de la constitution de ce régime par testament, ils acquittent un droit destiné à compenser la moins-value résultant pour le trésor de la non-perception de plusieurs droits de sucession.

II.— *Legacy duty and sucession duty.*— Le legacy duty et le succession duty frappent les legs ou les parts héréditaires dévolus à chaque bénéficiaire. Ils se superposent à l'Estate duty mais ne se superposent pas l'un à l'autre.

Le *legacy duty* est le droit dû par le bénéficiaire d'un legs sur les biens meubles dont le défunt a disposé en sa faveur. (1) Le droit de legacy duty vient en déduction du montant du legs. Il est donc supporté par chaque légataire personnellement et n'est pas à la charge de la masse globale de la succession.

Le succession duty frappe tous les biens qui ne sont pas soumis au legacy duty, par conséquent les parts héréditaires (meubles et immeubles) dans les successions *ab intestat* et les biens immobiliers faisant l'objet de dispositions testamentaires. Ce droit

(1) On ne doit pas le legacy duty lorsque le *de cujus* était domicilié en dehors du Royaume-Uni, ainsi il ne saurait être perçu relativement aux legs de valeurs anglaises institués par un français domicilié en France.

est aussi à la charge personnelle de l'héritier ou du légataire et il est déduit de la part qu'il recueille.

Le calcul du droit se fait de la même manière et suivant le même tarif pour le legacy duty et pour le succession duty. On déduit de l'actif, l'estate duty, les frais funéraires, les dettes, les legs et autres charges, puis on calcule ce droit suivant le degré de parenté et non d'après le montant des legs ou des parts héréditaires. Cependant les parts inférieures à mille livres sterlings ne sont pas taxées. Il y a exception de plus au profit du conjoint survivant, des ascendants et des descendants. Pour les autres personnes le tarif est le suivant :

Entre frères et sœurs ou leurs descendants	3 0/0
Entre oncles et tantes	5 0/0
Entre grands-oncles et grand'tantes et leurs descendants	6 0/0
Entre toute autre personnne	10 0/0

Remarquons en outre que les successeurs testamentaires sont responsables des droits qu'ils doivent retenir sur les legs qu'ils paient et que ces droits constituent ainsi une charge privilégiée grevant les biens réels.

Tel est le régime fiscal des successions en Angleterre, régime qui a été construit de telle sorte que si les héritages sont frappés de deux droits qui se superposent, chacun de ces droits ne comporte qu'un mode de progression : l'un progressif d'après le de-

gré de parenté, l'autre d'après le montant de la succession.

Appendice. Succession d'étrangers. — Lorsqu'il s'agit d'une personne de nationalité anglaise ou étrangère décédée, domiciliée en Angleterre, les droits sont dus sur tous ses biens immobiliers situés dans le Royaume-Uni ainsi que sur tous ses biens mobiliers en quelque lieu qu'ils se trouvent, sous déduction des droits de mutation par décès payés pour les biens situés à l'étranger.

Dans le cas, au contraire, de décès d'un étranger ou sujet anglais légalement domicilié à l'étranger, seuls les droits d'estate duty et de succession duty sont dus : ils sont perçus uniquement sur les biens mobiliers et immobiliers situés en Angleterre, sur les actions des sociétés y ayant leur siège, sur les actions ou obligations au porteur (c'est-à-dire transmissibles par simple tradition sans transfert) qui s'y trouvent au moment du décès et sur les biens mobiliers situés hors de l'Angleterre, mais qui, comme les certificats nominatifs de valeurs anglaises, ne peuvent être transférés que dans ce pays (1).

(1) Rapport fait en 1906 à la chambre des notaires par MM. Leclerc, Bourdel et de Ridder, relativement à l'augmentation alors projetée des droits de succession et de donation.

3° Projet de budget anglais pour 1909-1910.

Le chancelier de l'échiquier, M. Lloyd Georges, propose actuellement diverses modifications du régime des taxes successorales en Angleterre.

Le tarif de l'Estate duty serait augmenté pour les fortunes dépassant 5.000 livres et le maximum de 15 0/0 serait atteint à un million au lieu de trois millions de livres, voici du reste quel serait ce tarif :

Fortunes de	5 000 £	à	10.000 £	....	4 0/0
—	10.000 »	à	20.000 »	....	5 »
—	20.000 »	à	40.000 »	....	6 »
—	40.000 »	à	70.000 »	....	7 »
—	70.000 »	à	100 000 »	....	8 »
—	100.000 »	à	150.000 »	....	9 »
—	150.000 »	à	200.000 »	....	10 »
—	200.000 »	à	400.000 »	....	11 »
—	400.000 »	à	600.000 »	....	12 »
—	600.000 »	à	800.000 »	....	13 »
—	800.000 »	à	1.000.000 »	....	14 »
	Au dessus de		1.000.000 »	....	15 »

Le settlement estate duty serait porté de 1 à 2 0/0.

Il en serait de même pour les droits dits legacy and succession duties, qui seraient élevés de 3 à 5 0/0 lorsqu'ils frapperaient les biens dévolus aux frères et sœurs et à leurs descendants et qui auraient un taux uniforme de 10 0/0 quand le bénéficiaire serait une autre personne.

Quant à l'exemption dont bénéficient le conjoint survivant et les ascendants ou descendants, elle serait remplacée par un droit de 1 0/0. Cette exemption, cependant, serait maintenue lorsque l'ensemble des biens du défunt aurait une valeur inférieure à 15.000 livres.

Nous voyons donc, qu'en Angleterre de même qu'en France avec ces nouveaux tarifs il y aurait une augmentation sensible dans la progression, qui ne peut malheureusement encore qu'augmenter ; les dépenses des états ne faisant que s'accroître chaque année, tandis que les recettes sont loin d'augmenter dans des proportions aussi considérables.

CHAPITRE III

AUTRICHE-HONGRIE.

Régime fiscal des successions.

Le régime fiscal des successions dans l'empire Austro-Hongrois a un caractère spécial et particulier. Il diffère des régimes existant, soit en France, soit en Angleterre, non seulement par les principes suivant lesquels les biens sont dévolus, mais surtout par la manière dont sont perçus les droits de succession, droits, du reste, qui ne sont pas les mêmes pour l'Autriche et pour la Hongrie.

En effet, si nous considérons, la façon dont se transmet en Autriche la propriété, nous voyons qu'un héritier n'acquiert effectivement une succession qu'après l'avoir acceptée et que c'est au tribunal compétent qu'il appartient de constater son droit et de le mettre en possession. C'est lui, en effet, qui s'occupera de la liquidation de la succession, qui désintéressera les créanciers et qui fera parvenir ensuite à l'héritier les biens lui revenant.

Il en est de même en Hongrie, lorsqu'il existe des

immeubles dans la succession (1), suivant une loi promulguée le 1er juillet 1894 les héritiers doivent toujours être envoyés en possession par le tribunal du district et à cet effet ils doivent présenter requête.

Quant à l'ordre des successions, réglé par le Code civil autrichien, il diffère de ce que nous avons pu voir jusqu'ici, car on lui applique le système des parentèles (2) ; système qui a pour principe fondamental,

(1) Le droit successoral hongrois est fondé sur le principe de la succession *ipso jure* c'est-à-dire que tous les droits et toutes les obligations du défunt passent à l'héritier par l'effet du décès sans qu'il ait eu besoin de faire une déclaration. Mais ce système soulevait des difficultés pour les livres fonciers, car l'héritier, après s'être mis en possession dans les classes inférieures, se préoccupait fort peu de faire enregistrer à son nom les immeubles de la succession ce qui donnait lieu à des procès ; c'est pourquoi la nouvelle loi décida-t-elle que, lorsqu'il y a des immeubles dans la succession, l'intervention de l'autorité est obligatoire, le but étant de mettre les livres fonciers en concordance avec la réalité. *Annuaire de législation étrangère* (année 1895).

(2) M. Gareis, *Introd. à l'étude du Code civil allemand*, p. 357, définit la parentèle et explique le système successoral dont elle est la base : « La parentèle désigne le cercle des parents envisagés dans leurs rapports avec l'auteur commun. Je forme une parentèle avec mes enfants : c'est à proprement parler ma parentèle puisque nul autre que moi ne peut revendiquer la qualité d'auteur commun. Moi-même j'appartiens à la parentèle de mon père qui embrasse naturellement mes frères et sœurs et leurs descendants ; elle constitue pour mes enfants la deuxième parentèle. Mon père de son côté est dans la parentèle de son propre père ; à cette parentèle appartient mes oncles, tantes et cousins germains ; ce sera la troisième parentèle de mes enfants. Mon grand-père lui, est dans la parentèle de mon bisaïeul qui comprend les frères et sœurs de celui-ci ainsi que leurs descendants. Si, je me place au point de vue de mes enfants, je dirai que c'est leur quatrième parentèle et ainsi de suite à l'infini. »

que ceux qui ont, avec le défunt, les auteurs communs les plus proches, excluent les parents n'ayant avec lui qu'un auteur commun plus éloigné, la représentation étant admise à l'infini dans chaque parentèle (1).

La Hongrie applique, de même à la dévolution des successions, ce système des parentèles suivant les mêmes principes que le droit autrichien.

Maintenant, que nous avons un aperçu du régime successoral en Autriche-Hongrie, nous allons étudier les différents droits de succession qui existent dans ces deux pays, examiner leurs caractères particuliers et voir quels sont les tarifs actuellement en vigueur.

(1) Le Code considère comme successibles six parentèles y compris celle qui a pour auteur le défunt :

1re *Parentèle* : Descendants du *de cujus* héritant par têtes ou souches.

2e *Parentèle* : Père et mère et leurs descendants ainsi que frères et sœurs du défunt et leurs descendants. S'ils vivent tous deux ils se partagent par moitié la succession ; si l'un d'eux est prédécédé sa part échoit à ses descendants. A défaut de descendants celui des père et mère qui survit recueille la succession tout entière (art. 735-737).

3e *Parentèle* : Grands-parents par moitié pour chacune des deux lignes. Si quelques-uns d'entre eux sont prédécédés, leur part échoit à leurs descendants (art. 738-740) ; ainsi que frères et sœurs des père et mère et leurs descendants.

Il en sera de même pour la quatrième, cinquième et sixième parentèle.

Droits de succession.

I. — *Autriche.*

Ce qui donne à la législation autrichienne une originalité particulière, c'est qu'abstraction faite des droits du fisc en matière de succession (droits de mutation en cas de décès), il existe de nombreuses taxes, au profit de certaines institutions (fonds des pauvres, fonds des hôpitaux, fonds scolaire, etc.), qui diffèrent dans les différentes provinces de la monarchie et dont nous ferons plus loin une étude plus approfondie.

Nous pouvons donc dire, qu'il existe dans ce pays deux catégories de droits de mutation par décès ; la première comprenant les droits perçus au profit de l'État et la deuxième comprenant les droits destinés à l'entretien de certaines caisses particulières.

1° *Droits perçus au profit de l'État.*

En Autriche depuis 1850, les successions sont soumises à deux taxes différentes ; l'une, dite taxe d'enrichissement ou Bereicherunggebuhr, est perçue sur les meubles et les immeubles et l'autre dite taxe immobilière frappe d'un droit spécial les immeubles dépendant de la succession. Il faut cependant faire une exception pour les successions d'indigents et celles en ligne directe ou entre époux ne dé-

passant pas cinquante florins de valeur qui en sont dispensées.

1° *Taxe d'enrichissement ou Bereicherunggebuhr.* — Le Bereicherunggebuhr ou droit d'enrichissement indique par son nom seul que ce qui est taxé c'est l'enrichissement de l'héritier et que par conséquent la déduction du passif est admise ici dans son entière intégrité. En effet, toute dette qui paraît digne de foi est exonérée de l'impôt. Les droits de mutation par décès sont perçus sur l'actif net des biens meubles et immeubles, c'est-à-dire en déduisant de l'actif brut, d'abord la valeur de toutes les créances existant contre le défunt, et ensuite les autres charges de la succession, comprenant ainsi : les frais funéraires, les frais de dernière maladie et les frais de procédure ou autres occasionnés par la liquidation de la succession et la mise en possession des héritiers ; en résumé « cet impôt est perçu sur le montant de la valeur dont s'accroît la fortune de ceux à qui échoit la succession ».

Ce droit est proportionnel et varie selon les degrés de parenté. Réglementé par les lois du 9 février 1850 et du 9 février 1884 (art. 57 et 58) il a depuis été modifié et il est actuellement de :

DROITS PERÇUS 0/0	DEGRÉ DE PARENTÉ
1 1/4. . . .	Entre parents en ligne directe, enfants adoptés, entre époux, beau-fils, belle-fille, gendre et bru.
5.	Entre collatéraux jusqu'à et y compris les cousins germains (frères et sœurs, neveux et nièces, cousins et cousines, oncles et tantes).
10.	Entre autres personnes.
1 1/4. . . .	Pour les domestiques ainsi que pour toutes personnes au service salarié du défunt, sur des legs ne dépassant pas 1000 k.(couronne = 1 fr.05) ou sur une rente annuelle de 100 k.

2° *Taxe immobilière.* — Un autre impôt réglementé par la loi du 18 juin 1901 frappe en Autriche les transmissions immobilières à cause de mort ; il est perçu sur le montant brut des immeubles qui font partie de la succession et varie de même que le précédent selon les degrés de parenté. Son tarif est le suivant :

1°	1 0/0 jusqu'à 30.000 k.	En ligne directe (légitime ou naturelle), par parenté, même adoptive, ou par alliance (beaux-pères par exemple).
	11/2 0/0 au-delà de 30 000 k.	Entre époux ou entre fiancés par contrat de mariage.

2° (1)	1 1/2 0/0 au-dessous de 20.000 k.	Entre autres personnes.
	2 0/0 au-dessus de 20.000k.	

Il se distingue cependant du premier comme nous pouvons le voir par sa progressivité, c'est-à-dire que son taux augmente à partir d'une certaine somme ; de plus, par une disposition remarquable de la loi, lorsqu'un immeuble provenant d'une transmission par décès fait l'objet d'une nouvelle transmission entre vifs ou par décès dans les deux ans qui suivent l'ouverture de la succession, le droit perçu pour la première mutation doit être imputé sur la taxe exigible pour la seconde.

Immeubles ruraux. — Une exemption ou une diminution de droits sont accordées, s'il s'agit d'un immeuble habité en tout ou en partie par le propriétaire, ou d'un fonds qu'il exploite lui-même, en distinguant le chiffre des valeurs ainsi que la parenté ou la non-parenté.

En effet dans ce cas les droits sont réductibles en ligne directe (légitime ou naturelle, par parenté même adoptive, ou par alliance (beau-père par exemple) et entre époux, de la manière suivante : aucun droit

(1) Si ces transmissions ont lieu par acte à titre onéreux, elles sont frappées d'un droit de 3, 3 1/2, 4 0/0 suivant qu'il s'agit de moins de 10.000 k., de moins ou de plus de 40.000 k.

jusqu'à 5.000 c., 1/2 0/0 de 5.000 à 10.000 c.; pour les autres personnes ainsi que pour les sommes supérieures à 10.000 c., on ne perçoit que la moitié ou les 3/4 des droits ci-dessus désignés. Une réduction s'applique aussi aux immeubles dispensés par ailleurs d'impôts comme récemment construits ou réparés.

Enfin nous devons dire qu'on ne déduit les objets que le défunt a déclaré ne pas lui appartenir que s'il existe une preuve de ce fait par ailleurs, à moins qu'il ne s'agisse d'un notaire ou d'un officier public (1).

2° Droits perçus au profit de certaines institutions.

Outre ces deux taxes successorales au profit de l'état, il est perçu en Autriche, dans les différentes provinces et même dans certaines villes divers droits de succession destinés à l'entretien de la caisse des hôpitaux ou de certains autres établissements et œuvres de bienfaisance ou d'utilité publique. Nous ne pouvons examiner tous ces droits, car cela ne nous conduirait qu'à des répétitions inutiles et sans intérêt, nous nous contenterons simplement de prendre les plus importants, à commencer par ceux existant à Vienne, et nous verrons ainsi qu'ils sont tous régis par les mêmes principes et d'un taux à peu près égal.

(1) Ordonnance du 16 août 1899; loi du 18 juin 1901 (*Annuaire de législation étrangère*, 1899-1901).

Vienne. — C'est ainsi qu'en vertu d'une loi du 31 décembre 1891, il est prélevé au profit de la caisse des hôpitaux de Vienne une taxe sur la succession de toute personne qui au moment de son décès avait son domicile dans la circonscription de cette ville, dès lors que l'importance de la masse imposable est supérieure à deux cents florins ; d'ailleurs, dans la même circonscription, toute succession de cent florins et au-dessous paie une taxe au profit de la caisse des pauvres (1).

Basse-Autriche. — De plus, d'après la loi du 18 décembre 1871 rendue pour la Basse-Autriche, « toute succession ouverte en Autriche en deçà de l'Enns et dont le montant net dépasse 300 florins est soumise à un prélèvement au profit du fonds des écoles à titre de « legs ordonné par la loi » (2).

Sont passibles de cet impôt uniquement les successions de personnes ayant leur domicile dans la Basse-Autriche (3) ; il en est de même pour le prélè-

(1) Décret du 30 août 1806. — V. Manz, *Taschenausgabe der osterreichischen*, *Gesetze*, t. III, p. 299.

(2) Article 1er de la loi du 18 décembre 1871.

(3) Cela ressort du paragraphe 4 de la loi, aux termes duquel les biens immobiliers situés en dehors de la Basse-Autriche n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul du prélèvement scolaire, bien que ces biens, lorsqu'ils ne sont pas situés à l'étranger, soient en ce qui concerne leur liquidation soumis à la juridiction des tribunaux de la Basse-Autriche — V. *Clunet*, 1901, p. 591.

vement effectué en faveur des hospices de Vienne d'après la loi du 31 décembre 1891 ci-dessus énoncée ; seules le supportent les successions des personnes qui au moment de leur décès avaient leur domicile ordinaire à Vienne.

Il existe des lois analogues dans la plupart des autres provinces de l'empire et même dans quelques autres villes.

Bohême. — Ainsi un prélèvement de même nature est édicté en Bohême pour toute hérédité liquidée dans le pays, d'après la loi du 2 février 1873. Un droit semblable a été aussi établi dans ce pays par la loi du 8 juin 1898 sur les biens des corporations, des fondations et des sociétés, il se paye par période de dix ans de possession et doit remplacer la taxe successorale qui autrement ne frapperait pas les biens de mainmorte. Ce nouveau droit est de 20 0/0 de la taxe primitive, perçu pour le compte du trésor du pays et employé pour les écoles primaires publiques.

Margraviat de Moravie. — Pour la Moravie, la loi du 18 juillet 1898 (1) a modifié les paragraphes 1, 2 et 5 de la loi du 30 avril 1874 concernant l'introduction de l'impôt sur les successions au profit des

(1) *Annuaire de législation étrangère*, année 1898.

écoles. Cet impôt frappe toutes les successions supérieures à 1.000 couronnes d'un droit progressif allant jusqu'à 1 0/0 pour les héritiers nécessaires. Les collatéraux payent ce droit augmenté de 50 0/0 et les autres successeurs payent un droit double. Cette loi du 18 juillet 1898 a créé encore un autre impôt au profit des écoles du pays, qui est calculé sur la valeur nette des successions de biens immobiliers situés dans la Moravie et appartenant à une succession ouverte en dehors du pays ; c'est une loi analogue à celle introduite dans la Haute-Autriche qui sera citée plus loin.

Archiduché de Haute-Autriche (1). — Pour l'archiduché de Haute-Autriche, la loi du 30 décembre 1896 a modifié les articles 1, 2, 3 et 6 de la loi du 9 juin 1876, portant sur le droit dû sur des successions au profit des écoles.

En effet on perçoit, d'après cette loi, au profit des écoles, sur chaque succession et legs soumis à l'impôt successoral, des centimes additionnels, variant suivant l'importance de la somme recueillie. Le droit est de : 4/10 0/0 pour les successions ne dépassant pas 8.000 couronnes, et 8/10 0/0 pour les successions supérieures à cette somme. Mais ce droit n'est applicable qu'aux héritiers en ligne directe ; les collaté-

(1) *Annuaire de législation étrangère*, année 1897.

raux payent double droit. Remarquons de plus que les dons et legs faits à un établissement d'instruction primaire en sont exemptés.

Quant aux biens immobiliers situés dans la Haute-Autriche et appartenant à une succession ouverte en dehors du pays, suivant la loi du 12 juin 1896, ils payent sur leur valeur nette l'impôt établi au profit des écoles. Cet impôt est payé conformément à la loi du 9 juin 1876 modifiée par la loi du 30 décembre 1896 sus-énoncée.

Galicie (1). — En Galicie l'impôt établi sur les successions au profit du fonds régional ou d'instruction primaire a été réglé par la loi du 6 décembre 1894 (2) de la manière suivante :

(Art. 1er.) — Un droit de deux couronnes est perçu sur chaque succession inférieure à 2.000 couronnes et une contribution progressive de 0 fr.15 à 0 fr. 50 par 100 couronnes est perçue des parents en ligne directe et du conjoint sur les successions plus considérables (art. 2). Quant aux autres successeurs ils paient un double droit (art. 3).

Tyrol. — Dans le Tyrol, l'introduction de l'impôt additionnel sur les successions au profit des fonds de

(1) *Annuaire de législation étrangère*, 1896.

(2) Cette contribution était déjà réglée par un arrêté de la Chancellerie aulique du 7 juillet 1808.

l'enseignement primaire est dû à la loi du 28 novembre 1897 (1).

Il n'atteint que les successions dont la valeur nette dépasse 2.000 couronnes : en ce cas, il les frappe d'un droit proportionnel de 0 fr. 05 à 0 fr. 30 pour chaque centaine de couronnes. Les collatéraux paient cette taxe double et les autres héritiers à raison de 0 fr. 30 à 100 centimes.

Enfin en Dalmatie (loi des 30 janvier 1873 et 28 avril 1888), à Salzbourg (loi du 26 décembre 1871), à Trieste (loi du 15 mai 1874), à Gœrz et Gradisca (lois des 16 janvier 1881 et 15 janvier 1892), dans la Styrie (loi du 29 décembre 1888) et dans la Carniole (lois des 18 décembre 1874 et 6 juillet 1889), il est dû sur toute succession, en outre de l'impôt successoral perçu au profit de l'État, un droit analogue au profit des écoles.

Comme nous avons pu le voir, le montant de ces droits aussi nombreux que variés est assez peu important et leur taux pourrait en somme être évalué en moyenne à 3 0/0 de l'actif net. Ils suivent généralement une petite progression, d'après le montant des biens de la succession ou de la quote-part de chaque héritier, mais cette progression est insensible et ne peut en rien se comparer à celles existant en France et en Angleterre.

(1) *Annuaire de législation étrangère*, 1898.

Cependant un récent projet de réformes fiscales implique tout un remaniement du régime des taxes successorales. Jusqu'ici très épargnées, les successions, comme nous nous en sommes rendu compte, ne payent qu'un droit restreint. Cette taxe, désormais, serait une taxe d'Etat, elle serait progressive et elle aurait une progression avec une accélération qu'elle n'atteindrait nulle part ailleurs.

3° *Évaluation des biens.*

Il nous reste enfin pour terminer quelques mots à dire sur l'évaluation des biens dans ce pays pour le calcul des droits de mutation par décès. Les immeubles sont évalués de la façon suivante :

Pour les maisons à bail, on établit la valeur en prenant pour base l'impôt ordinaire et en multipliant par 60 le montant de cet impôt (l'impôt ordinaire étant lui-même fixé à 26 0/0 du loyer, déduction faite de 15 0/0 à titre de frais d'entretien de la maison) ; pour les autres immeubles on établit leur valeur suivant une estimation judiciaire.

Quant aux valeurs elles sont évaluées d'après le cours de la Bourse et s'il n'existe pas de cours, en vertu d'une estimation judiciaire.

APPENDICE : *Succession d'étrangers.* — En Autriche il est admis que les immeubles situés dans les

limites de l'empire et dépendant de la succession d'un étranger sont dans tous les cas soumis aux droits de mutation et que réciproquement les immeubles laissés à l'étranger même par des Autrichiens en sont affranchis (Ordonnance minist. du 8 avril 1854).

Quant aux meubles, laissés en Autriche par un étranger, la loi autrichienne admet le principe de la réciprocité, c'est-à-dire qu'elle ne les soumet au droit de mutation par décès que si dans le pays auquel appartient l'étranger les meubles laissés par un Autrichien sont soumis au même droit ; exception cependant est faite au profit des diverses taxes (fonds des hôpitaux, des écoles, etc.) qui frappent les successions mobilières de tous les étrangers domiciliés en Autriche alors même que dans le pays de ces étrangers aucun impôt ne serait exigible sur la succession mobilière d'un Autrichien (1).

Enfin la loi autrichienne soumet au droit de mutation par décès toute succession mobilière laissée par un de ses nationaux, décédé soit en Autriche, soit à l'étranger, en admettant toutefois que, si des droits semblables ont été payés à l'étranger sur les mêmes biens, ils seront considérés comme un passif et par conséquent déduits de la valeur de ces biens.

(1) Arrêts de la Cour de cassation du 27 octobre 1869 (Unger et Glaser, *Sammlung*, 7, n° 3548 et du 25 septembre 1888, *ibid.*, 26, n° 12361).

II. — *Hongrie* (1).

En Hongrie ainsi que dans les pays annexés (2), il y a une législation unitaire au point de vue fiscal, d'après laquelle les droits de succession sont perçus suivant un tarif proportionnel, dont le taux varie selon le degré de parenté ; taux presque semblable du reste à celui existant en Autriche, si l'on met à part les nombreuses taxes qui viennent s'y ajouter dans ce dernier pays. L'ordre dans lequel sont dévolus, en Hongrie, les biens appartenant au *de cujus*, mérite, cependant, d'attirer l'attention ; nous allons d'abord l'examiner, puis nous verrons ensuite les droits de succession eux-mêmes.

I. — *Ordre de la dévolution des biens pour cause de mort « ab intestat »*. — A. Biens propres (venant de la parenté du défunt).

a) Les enfants légitimes et adoptifs succèdent en proportions égales au *de cujus*. Les personnes décédées sont représentées par leurs descendants.

b) A défaut de descendants, les biens propres reviennent à la ligne ascendante dont ils sont origi-

(1) Renseignements donnés par le consulat général de France en Hongrie.

(2) Territoires de la Croatie, Slavonie, Dalmatie.

naires (collatéraux du *de cujus*, de la lignée paternelle ou maternelle).

c) A leur défaut le consort du défunt.

B. Acquêts personnels du défunt (le reste de la succession après déduction des biens propres et de la moitié revenant toujours au consort à titre d'acquêts communs).

a) Enfants légitimes, légitimés et adoptifs, enfants illégitimes après leur mère. Les descendants représentent les personnes décédées.

b) A leur défaut, le consort du *de cujus*.

c) A son défaut, père et mère en proportions égales.

d) A leur défaut, collatéraux et leurs descendants avec le principe de la représentation par souches.

Nous voyons donc qu'il faut diviser les biens en deux catégories : biens propres et acquêts ; et que la dévolution ne s'opère pas de la même façon dans chacune d'elles puisque, pour les acquêts le consort du *de cujus* vient après les descendants, tandis qu'il ne vient qu'après les collatéraux pour les biens propres.

II. — *Tarif des droits de succession.* — Les droits de mutation par décès sont taxés en Hongrie d'après la valeur réelle de la succession, savoir :

1° Enfants légitimes du *de cujus* et leurs descendants et vice-versa 1 0/0

2° Enfants illégitimes et leurs descendants, enfants adoptifs, puis les époux de ces enfants, non divorcés, les descendants de ces époux, le consort du *de cujus* non divorcé et vice-versa 1 3/4
3° Serviteurs à gages du *de cujus*, employés, etc..., pourvu que leur part d'héritier ne dépasse pas une rente annuelle de 100 couronnes ou un capital de 1.000 couronnes 1 3/4
4° Autres personnes apparentées jusqu'au et y compris le degré de cousins. 5
5° Autres héritiers. 10

Les héritages des personnes énumérées sous les numéros 1° et 2°, s'ils ne dépassent pas 200 couronnes, sont exempts des droits de succession ; en sont également exemptes les institutions scientifiques et de bienfaisance.

Enfin, nous avons dit plus haut que les droits de succession sont taxés d'après leur valeur réelle, cela veut dire que toutes les dettes du défunt sont déductibles de l'actif de la succession, y compris les frais de maladie et d'inhumation.

Immeubles. — Il faut remarquer que si l'objet de a succession est immeuble, le droit dû par les enfants légitimes du *de cujus* et leurs descendants est augmenté par un droit de transfert de 1 1/2 0/0 et dans tous les autres cas de 1 3/4 0/0 de la valeur de l'im-

meuble ; les dettes du défunt n'étant pas de plus déductibles de la valeur de l'immeuble.

III. — *Evaluation des biens.* — L'évaluation des biens meubles se fait suivant un inventaire dressé immédiatement après le décès par des officiers d'arrondissement. Quant aux immeubles, ils sont évalués de la façon suivante :

S'il s'agit de maisons de location, on établit la valeur en multipliant, par 16 pour Budapest et par 15 ou 12 pour les autres localités, le rendement annuel net de la maison.

S'il s'agit de maisons non louées, on multiplie l'impôt annuel par 60.

Et enfin pour les autres immeubles, le cadastre hongrois indiquant des revenus fixes, pour établir la valeur en capital de ces derniers, on multiplie le chiffre indiqué dans le cadastre par 20.

Pour les valeurs elles sont évaluées d'après la cote de la Bourse.

Appendice. — Quant aux règles existant en Hongrie pour la perception des droits de mutation par décès sur les biens dépendant de la succession d'un étranger, il est inutile de les rappeler ici, celles-ci étant les mêmes que celles existant en Autriche.

Résumé.— Nous avons ainsi terminé cette étude de

législation comparée sur les droits de succession en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie, qui forme la première partie de cette thèse. Il serait bon cependant pour finir de rappeler en quelques mots les différences capitales qui existent entre les droits de ces divers pays.

Remarquons d'abord le principe de l'impôt. Tandis qu'en France et en Angleterre il y a une tendance à augmenter une progressivité qui devient chaque jour de plus en plus forte, en Autriche-Hongrie l'impôt est proportionnel et d'une quotité beaucoup moins forte que celle existant dans les deux autres pays (1).

Ensuite, tandis qu'en Angleterre et en Autriche-Hongrie les droits de succession ne sont pas exigibles en dessous d'une certaine somme, en France au contraire les petites successions ne sont pas exemptées.

Enfin nous avons pu voir aussi les différences qui existaient dans les régimes successoraux de ces différents pays et dans l'ordre de la dévolution des biens.

Dans le sens contraire, n'oublions pas de signaler un point de commun à ces trois législations : la dé-

(1) En effet les droits de succession par tête d'habitant sont :

France (1906)	6.70
Angleterre (1906-07)	7.55
Autriche-Hongrie (1906)	0.98

Ces chiffres ne s'appliquent qu'à l'Autriche et ne tiennent pas compte des impositions communales (*Bulletin de statistique et de législation comparée*).

duction des dettes ; elle fut admise en Angleterre par la loi de finances de 1831, en Autriche par la loi du 9 février 1850 et en France par celle du 25 février 1901. Son principe est toujours le même, quoiqu'elle puisse différer par certains points de détail dans ces trois pays.

Tels sont les points importants qu'il nous a paru utile de rappeler.

DEUXIÈME PARTIE

CONFLITS DE LOIS (DOUBLE MUTATION)

CHAPITRE PREMIER

GÉNÉRALITÉS ET PRINCIPES.

Maintenant que nous connaissons les droits qui frappent les mutations par décès en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie, il nous reste une autre question à étudier, qui est celle des conflits qui peuvent s'élever entre les lois fiscales réclamant chacune la perception exclusive de l'impôt successoral. Ces conflits ont pris depuis quelques années une acuité considérable avec le développement des communications, la facilité des transports et enfin l'énorme extension des établissements de crédit qui a entraîné par là même celle des valeurs mobilières. Ces valeurs en effet, qui se transmettent si facilement, circulent librement dans les divers États ; mais au décès de leur propriétaire une question se pose ; à quel État devront-elles acquitter les droits de succession ? Est-ce à celui dans lequel le citoyen sera décédé, ou dans lequel il est domicilié ; est-ce à celui dont il fait partie ou bien encore y aura-t-il double mutation ?

C'est cette question même des valeurs mobilières et des difficultés auxquelles elle donne lieu que nous

allons étudier, étant forcé de limiter notre sujet et ne pouvant envisager ici tous les conflits de lois qui peuvent s'élever relativement aux droits de succession.

Pour les immeubles, du reste, on est d'accord au point de vue fiscal pour admettre qu'ils doivent être simplement taxés dans le lieu de leur situation ; le fait même pour leur propriétaire d'avoir sa résidence à l'étranger ne créant pas de droits sur ces biens-là en faveur du fisc du pays où il résidait au moment de son décès.

Il n'en est plus de même pour les successions mobilières. Il règne en cette matière une véritable obscurité, non parce qu'il manque de principe ou de règles sur lesquels on pourrait s'appuyer, mais parce que le législateur en droit fiscal international n'a pensé qu'à frapper la matière imposable partout où il lui a été possible de le faire. Cette tendance a eu de graves inconvénients au point de vue international ; d'autres pays ont fait de même dans un seul but d'imitation ou de représailles et c'est ainsi que l'on est arrivé à créer les doubles impositions ; impositions que le législateur aurait pu facilement éviter en s'inspirant de la justice ou des principes.

Cependant, cette question ne s'est guère posée que depuis quelques années ; car auparavant, peu nombreux étaient ceux qui allaient résider à l'étranger et de plus, dans la plupart des États, les biens étaient considérés à l'exclusion des personnes. Seuls étaient

imposés les biens situés dans les limites de la souveraineté de l'État et comme ils n'étaient jamais taxés que dans le lieu de leur situation effective, sans que l'on s'occupe de la nationalité ou de la résidence de leurs propriétaires, les doubles impositions se présentaient rarement.

Il n'en est plus de même aujourd hui : les successions mobilières relèvent pour la plupart du statut personnel, quelle que soit la situation des éléments qui les composent, et elles sont soumises à une loi unique, celle du *de cujus* ; ce qui fait qu'elles se trouvent ainsi en opposition avec le principe essentiel qui domine les questions de droit international relatives à l'impôt de l'enregistrement : le principe de la territorialité des lois fiscales.

Principe de la territorialité des lois fiscales. — Les lois, suivant une théorie déjà ancienne, mais maintenue par la jurisprudence, se divisent au point de vue du droit international en lois personnelles et en lois réelles. Les premières déterminent l'état et la capacité des personnes, elles obligent les Français même résidant en pays étranger ; les secondes s'occupent principalement des biens, de leur transmission et de leur conservation, elles régissent enfin tous les biens situés sur le territoire à quelque personne qu'ils appartiennent.

Les lois d'impôt appartiennent ainsi incontestable-

ment au statut réel et se soumettent donc bien au principe de la territorialité de l'impôt. Mais sur quoi repose ce principe qui a été admis par tout le monde en matière d'enregistrement et qui, même, a été consacré législativement? D'après M. Wahl, il reposerait sur l'idée qu'en droit international l'impôt doit frapper uniquement les biens et les personnes que l'Etat protège, la justification de l'impôt étant en effet dans sa destination qui est de donner à l'Etat les moyens d'assurer les services publics; tandis que pour les autres, il aurait son fondement dans la souveraineté des Etats les uns envers les autres, ce qui conduit à l'impossibilité de percevoir une taxe en dehors des limites de cette souveraineté. Ces deux idées, en se combinant ensemble, offrent une base solide à ce principe.

De ce principe de la territorialité des lois fiscales découle tout naturellement, en ce qui concerne les droits de succession, les conséquences suivantes : seuls sont passibles de l'impôt les biens situés sur le territoire, en quelque lieu que l'acte ait été passé et quelle que soit la nationalité des parties. Ce droit est considéré, de même que tous les impôts, comme une part contributive aux dépenses publiques exigée à l'occasion de la protection accordée aux mutations et il s'impose ainsi à toute législation.

En ce qui concerne les immeubles, cette solution n'est pas contestable. Mais pour les meubles, cela est

tout à fait différent et c'est ce que nous allons examiner.

Suivant l'opinion commune et comme nous l'avons déjà fait remarquer plus haut, la succession des meubles est régie par la loi personnelle du défunt, c'est-à-dire que l'on entend par là généralement la loi du pays où le défunt était domicilié. En effet, au lieu de considérer exclusivement la situation des valeurs mobilières, pour décider si les droits sont ou ne sont pas exigibles, on considère le lieu d'ouverture de la succession ; en un mot, au lieu du statut réel sur lequel on s'était appuyé jusqu'alors pour résoudre toutes les difficultés relatives aux droits de mutation par décès à acquitter sur les valeurs mobilières, nous voyons se généraliser de plus en plus l'application du statut personnel.

Statut personnel, statut réel. — Comment cette différence est-elle venue ? C'est ce que nous allons voir en expliquant brièvement : 1° Quelle était la règle suivie dans l'ancien droit pour trancher les conflits de lois en matière de succession ; 2° Quel paraît être à ce sujet le système du Code civil ; 3° Et de quelle manière la jurisprudence l'interprète.

1° *Dans l'ancien droit.* — La question de savoir quelle était la loi applicable en matière successorale s'élevait rarement pour les successions appartenant

à des étrangers, à cause du droit d'aubaine ; le conflit s'élevait plutôt entre différentes coutumes. On distinguait alors entre les successions mobilières et immobilières ; pour les immeubles il y avait autant de successions particulières que de biens soumis à des coutumes différentes ; pour les meubles, ils paraissent avoir été soumis d'abord à la même règle, c'est-à-dire qu'on leur appliquait la loi de leur situation réelle ; puis on décida, les meubles n'ayant pas de situation fixe de leur assigner par fiction celle du domicile de leur propriétaire, c'est ce qui s'explique par la formule *Mobilia sequuntur personam.* Cette règle admise, certains auteurs, comme d'Argentré, tentèrent de l'expliquer en disant que les meubles, n'ayant pas de situation fixe, devaient être considérés comme des accessoires de la personne, ils les faisaient entrer ainsi dans le satut personnel. Idée juste dans le fond, mais qui ne pouvait triompher ; car, placer la succession mobilière dans le statut personnel et la succession immobilière dans le statut réel, était un système juridique absolument contradictoire. Aussi l'opinion contraire représentée par Dumoulin avait prévalu au moment de la rédaction du Code civil. On expliquait la règle *Mobilia sequuntur personam* en disant que les meubles n'ayant pas de situation fixe, il fallait leur en assigner une à l'endroit où se trouvent généralement la plupart d'entre eux, c'est-à-dire au domicile de leur propriétaire

Ce système avait au moins l'avantage de placer les meubles comme les immeubles dans le statut réel.

2° *Code civil.* — Notre Code est muet sur la solution à donner à un conflit de lois en matière successorale. Aussi les systèmes sont-ils nombreux, nous ne pouvons les examiner ici ; mais ce que nous pouvons dire, c'est que celui qui répond le plus aux idées modernes est le système qui admet que la loi nationale du défunt est applicable à toute succession mobilière comme immobilière (système enseigné par M. Weiss) ; ce système du reste n'est pas une simple conception théorique, de nombreuses législations (Allemagne par exemple) lui ont fait accueil et enfin l'Institut de droit international et la Conférence du droit international privé de La Haye lui ont donné la haute sanction de leurs suffrages. Mais si nous examinons l'article 3 (1) du Code civil et si nous nous inspirons de l'esprit dans lequel il a été rédigé ; nous voyons que l'opinion qui s'en rapproche le plus, et qui a été enseignée par M. Lainé, consiste à placer les successions immobilières dans le statut réel, c'est-à-dire que la loi qui régit la dévolution successorale des immeubles est celle du pays où il sont situés et que la loi qui régit la dévolution successorale des meubles est celle du lieu où les meubles matériel-

(1) Art. 3. — « Les immeubles, même ceux possédés par des étrangers, sont régis par la loi française. »

lement ou fictivement sont tous situés, c'est-à-dire la loi du domicile du *de cujus*. Si au contraire on voulait placer la succession mobilière dans le statut personnel, celui-ci étant régi aujourd'hui par la loi nationale, c'est cette dernière loi qu'il faudrait appliquer.

3° *Jurisprudence*. — La jurisprudence distingue entre les successions immobilières auxquelles elle applique la loi de leur situation (Cass., 26 juin 1892 ; Trib. Seine, 7 juin 1899) et les successions mobilières auxquelles elle applique la loi du domicile du défunt en tant que loi du lieu où les meubles sont réputés tous situés. Mais elle a appliqué cette règle sans se préoccuper suffisamment de son origine, de sorte qu'elle s'en est écartée peu à peu et qu'elle a mélangé souvent la loi du domicile et la loi nationale du défunt, la loi du domicile légal se confondant presque toujours en fait avec la loi nationale du *de cujus*.

Certains tribunaux sont allés plus loin en déclarant que la succession mobilière d'un étranger était régie par la loi nationale de son propriétaire en tant que loi du statut personnel (arrêt de la 1re chambre de la Cour de Paris, 9 juillet 1902).

La jurisprudence est donc assez indécise et contradictoire, puisqu'on la voit placer la succession mobilière, tantôt dans le statut réel, tantôt dans le statut

personnel ; quoique pourtant il y ait une tendance à faire passer partiellement dans la pratique le système qui consisterait à faire rentrer dans le statut personnel les successions mobilière et immobilière.

Après ce court aperçu du statut réel et personnel en ce qui concerne les successions mobilières, nous voyons qu'au point de vue fiscal elles sont régies par la loi du domicile du défunt, de telle sorte que les droits de succession sont dus sur les valeurs mobilières dépendant de la succession ouverte dans le pays du défunt, même si elles sont situées à l'étranger. En un mot, on tend de plus en plus à substituer à l'impôt réel l'impôt sur la personne, c'est-à-dire à taxer les gens non plus seulement à raison des biens qu'ils possèdent dans le pays, mais sur l'ensemble de leur patrimoine considéré comme reposant sur leur tête quelle que soit la situation effective des biens qui le composent.

Mais ce principe, qui repose sur une fiction, comme nous avons pu le voir, se trouve en contradiction avec celui de la territorialité des lois fiscales, qui a pour base le respect dû à la souveraineté des autres États. Il en résulte que les lois des différents pays, relatives à la perception des droits de mutation par décès, en s'appuyant sur l'une ou l'autre de ces idées, ou même quelquefois sur les deux, entrent ainsi forcément en conflit les unes avec les autres et qu'une

personne arrive alors à payer des impôts à deux pays différents sur les mêmes biens meubles.

Le fisc en effet, dans la plupart des États, exige les droits sur la totalité de la succession mobilière de ses ressortissants quelle que soit leur résidence, et sur celle des étrangers domiciliés sur le territoire quelle que soit la situation des biens ; nous pouvons dire en un mot qu'il y a presque toujours double imposition pour les successions d'étrangers et pour celles des nationaux comprenant des valeurs étrangères. C'est cette double imposition que nous allons étudier, notamment en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie, et nous diviserons ainsi notre sujet :

I. — Quand sont perçus en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie les droits de succession sur les valeurs mobilières, suivant quelles lois et quels principes.

II. — Quels sont les cas où il peut y avoir double imposition dans ces différents pays.

III. — Quels sont les éléments de ce problème de la double imposition.

IV. — Et enfin quels remèdes y aurait-il à lui apporter. Ce que l'on a fait ; ce qu'il faudrait faire.

CHAPITRE II

DOUBLE MUTATION POUR LES VALEURS MOBILIÈRES.

I. — *Quand peuvent être perçus en France, en Angleterre et en Autriche-Hongrie les droits de succession sur les valeurs mobilières, suivant quelles lois et quels principes.*

A. — *France.*

Jusqu'en 1850 c'est au principe de la territorialité de l'impôt qu'on avait recours pour résoudre toutes les difficultés relatives aux droits de mutation par décès à acquitter sur les valeurs mobilières françaises ou étrangères ; le droit de mutation n'était donc jamais dû sur les valeurs mobilières ou immobilières situées à l'étranger, lors même que la succession s'ouvrait en France ou même s'il s'agissait de la succession d'un Français décédé en France et laissant des héritiers français. En revanche il était toujours dû sur les valeurs situées sur notre territoire quel que fut le lieu de l'ouverture de la succession.

La loi du 18 mai 1850 porta la première atteinte aux traditions du statut réel. Elle soumit aux droits de succession dans son article 7 les fonds publics étrangers et les actions des Compagnies ou sociétés

d'industrie et de finance étrangères, dépendant d'une succession régie par la loi française. Une loi du 13 mai 1863 étendit cette disposition aux obligations des Compagnies et sociétés étrangères. Enfin la loi du 23 août 1871 y assujettit « toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient ».

Ces dispositions, qui ne frappaient dans les lois précédentes que les successions de Français ou du moins celles régies par la loi française, furent étendues avec l'article 4 de ladite loi du 23 août 1871 « à toute succession d'étranger domicilié en France avec ou sans autorisation ». Le domicile de fait, c'est-à-dire celui qui résulte de ce que l'étranger a fixé en France son principal établissement, est donc seulement nécessaire pour qu'une succession soit régie par la loi française.

Nous pouvons donc dire en résumé que dans toute succession régie par la loi française, toutes les valeurs mobilières, quelle que soit leur situation, sont soumises au droit de mutation par décès, tandis que dans le cas contraire y sont seules soumises les valeurs françaises (1) de quelque nature qu'elles soient. Il en résultera, comme nous allons le voir plus loin, de

(1) Dans ces dernières on comprend les rentes ou créances dont le débiteur est Français ou en France, les actions des compagnies françaises quelle que soit la nationalité du défunt ou de ses héritiers.

graves inconvénients pour les successions composées de biens répartis dans plusieurs pays.

B. — *Angleterre.*

Il n'existe pas en Angleterre comme en France de lois sur cette matière, aussi est-on forcé de s'en rapporter à la jurisprudence.

Cependant ce qu'il faut remarquer dans ce pays, c'est l'influence du domicile c'est-à-dire du lieu où l'on a son principal établissement. Nous allons en donner du reste l'explication : Dès la fin du XVIIe siècle, il fut admis en Angleterre par application de la règle *Mobilia sequuntur personam* que la succession mobilière était dévolue suivant la loi personnelle du défunt ; or par loi personnelle on entendait dans ce pays la loi du domicile et non la loi nationale. Ce qui fait, par conséquent, que toute personne domiciliée dans le Royaume-Uni est soumise aux divers droits de succession sur toutes les valeurs mobilières, quelle que soit leur situation, tandis que dans le cas contraire y sont seules soumises les valeurs anglaises.

En résumé, nous pouvons dire que lorsqu'une personne de nationalité anglaise ou étrangère est décédée domiciliée en Angleterre, les taxes successorales frappent toutes ses valeurs mobilières en quelque lieu qu'elles se trouvent ; la seule atténuation admise à cette règle, consistant à considérer les droits de mu-

tation par décès, également payés à l'étranger sur les mêmes valeurs, comme un passif qui pour la perception des droits de mutation par décès en Angleterre est déduit de la valeur de ces biens. Tandis qu'au contraire lorsqu'il s'agit d'une personne de nationalité anglaise ou étrangère décédée domiciliée hors de l'Angleterre, sont seules frappées les actions des sociétés ayant leur siège dans le pays, les actions et obligations qui s'y trouvent au moment du décès et enfin les valeurs détenues par les fidéi-commissaires demeurant en Angleterre (1).

Nous voyons donc que ce système se rapproche de celui qui existe en France, la loi du domicile y étant aussi appliquée comme nous avons pu nous en rendre compte.

Convention du 15 *novembre* 1907. — Il faut signaler ici la convention conclue récemment entre les gouvernements anglais et français, pour empêcher autant que possible la fraude en matière fiscale. Voici quelle est sa portée : D'après elle, le fisc anglais s'engage à faire part au fisc français des valeurs mobi-

(1) On appelle trust en Angleterre une transmission faite au profit d'une personne qui doit consacrer les revenus ou le capital des valeurs données en tout ou en partie au bénéfice d'une autre personne ; la personne directement gratifiée est le trustee qu'on appelle aussi quelquefois fiduciarius ; le bénéficiaire indirect qui a une action en justice contre le trustee est celui qui est nommé aussi fideicommissaire ; la donation ou le legs avec charges sont donc des trusts.

lières déposées en Angleterre et appartenant à la succession d'une personne domiciliée en France, du moment que le total de ces valeurs mobilières atteindra un minimum de cent livres sterlings ; réciproquement, il en sera de même pour le fisc français à l'égard du fisc anglais pourvu que les valeurs mobilières atteignent au minimum la somme de 2.520 fr. (1).

Comme on le voit, cette convention n'apporte aucune modification à la législation en vigueur pour

(1) Arrangement du 15 novembre 1907. — L'article 1er porte que le gouvernement britannique s'engage à fournir pour toutes les personnes décédées dont le domicile est en France un extrait de l'*affidavit* contenant les noms, prénoms, domicile et lieu de décès du *de cujus*, les renseignements touchant ses successeurs et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières. Toutefois l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total de ces valeurs mobilières atteindra un minimum de 100 livres sterling.

Aux termes de l'article 2, le gouvernement français s'engage à fournir pour toutes personnes décédées dont le domicile est dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande, un extrait de la déclaration de mutation par décès contenant les indications énumérées dans l'article 1er. Toutefois l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total des valeurs mobilières déclarées atteindra au minimum 2.520 francs.

L'article 3 est relatif aux agents chargés de vérifier les extraits et à la légalisation des signatures.

L'article 4 règle les délais à observer pour l'envoi des documents.

L'article 5 fixe le mode de ratification de la convention.

Enfin l'article 6 détermine l'époque à laquelle l'arrangement commencera à fonctionner.

Les deux gouvernements ne se sont engagés en somme à se fournir d'extraits que dans le cas où la déclaration reçue dans un pays concerne la succession d'une personne domiciliée dans l'autre.

la perception des droits de mutation par décès, car elle a simplement pour but d'empêcher autant que possible la fraude dans les droits de succession. Mais elle met en relief, et c'est pour cela que nous en parlons, d'une façon toute particulière le système de la double imposition, système pratiqué presque partout aujourd'hui sans scrupule dans le domaine international.

En effet, supposons qu'un Français soit mort, laissant une partie de sa fortune en France et une autre partie composée de titres déposés à Londres. Jusqu'alors les héritiers pouvaient dissimuler assez facilement au fisc français l'existence des valeurs qui se trouvaient en Angleterre. Sans doute les héritiers étaient tenus de remplir dans ce pays les formalités de l'affidavit et du probate (1) et de payer les droits de succession anglais mais ils échappaient à l'impôt français ; il n'en est plus de même aujourd'hui puisque l'administration française est officiellement avertie des déclarations qu'ils auront faites en Angleterre. Ils auront donc à payer les droits dans les deux pays sans compter l'amende qu'ils auront encourue en France du chef de cette dissimulation.

La double imposition est donc le résultat même de

(1) En Angleterre, l'exécuteur testamentaire ou les héritiers doivent, pour retirer les titres, faire au fisc anglais une déclaration appelée « affidavit » et recevoir une sorte d'envoi en possession appelé « probate ».

cette convention qui ne sera qu'une entrave au mouvement des fonds entre les deux pays et qui forcera ainsi le rentier domicilié en France ou en Angleterre à envoyer ses fonds dans un pays où il n'aura pas à craindre les indiscrétions fiscales (1).

C. — *Autriche-Hongrie.*

La législation autrichienne, de même que la plupart des législations étrangères (Angleterre par exemple), admet que la succession mobilière est au point de vue fiscal régie par la loi du domicile du défunt. En Autriche, en effet, les droits de succession perçus au profit de certaines localités sont dus sur les valeurs mobilières dépendant de la succession ouverte dans le pays, quelle que soit la nationalité du défunt et bien qu'il appartienne à un pays bénéficiant du principe d'après lequel les successions étrangères ne sont frappées en Autriche que dans le cas où les défunts appartiennent à des pays dans lesquels les successions étrangères sont également frappées.

Il n'en est pas de même cependant pour les droits perçus au profit de l'Etat (2) ; ces droits ne sont pas dus sur les valeurs existant en Autriche si le défunt

(1) *Journal du droit international privé*, Clunet, 1908, p. 310.

(2) Loi du 9 février 1850, loi du 13 décembre 1862, ordonnance du 19 mars 1853.

appartenait à un pays où les valeurs mobilières des Autrichiens ne sont pas soumises aux droits (1).

Quant aux meubles de toute nature laissés par un Autrichien, ils sont soumis aux droits de mutation par décès en Autriche, quelle que soit leur situation, sous déduction cependant des droits payés au trésor des autres pays pour les biens situés à l'étranger (2).

Traité franco-autrichien. — Il nous reste pour terminer un mot à dire sur le traité franco-autrichien du 11 décembre 1866 qui d'après son article 2 : « Les réclamations relatives aux droits de succession sur les effets mobiliers laissés dans l'un des deux pays par les sujets de l'autre pays seront jugées par les tribunaux ou autorités compétentes de l'État auquel appartenait le défunt et conformément aux lois de cet État » pourrait nous faire croire que la succession mobilière d'un Autrichien domicilié en France échappe aux droits de succession en France de même que celle d'un Français domicilié en Autriche échappe aux droits de succession en Autriche.

D'après M. Wahl, c'est ce qu'il paraît résulter nettement de ce texte, car c'est en vain que l'on peut objecter que l'expression « droits de succession »

(1) La réciprocité est admise en Autriche en vertu d'une note du 13 octobre 1887 de l'administration centrale des taxes et impôts.

(2) Arrêt du Conseil d'État du 7 février 1882.

vise les droits à l'hérédité. Ce langage serait unique dans les textes législatifs et les traités internationaux.

Et cependant c'est la solution contraire qui domine en France en jurisprudence et en pratique. Le gouvernement autrichien a adopté aussi cette solution, mais parce que le principe en Autriche est la réciprocité. En effet la régie française réclamant l'impôt sur les successions mobilières des Autrichiens domiciliés en France, le gouvernement autrichien ne pouvait que faire de même pour les Français. Cela ne prouve pas qu'en droit il considérait cette solution comme fondée (1).

Nous avons ainsi terminé notre premier chapitre, qui nous montre quand peuvent être perçus dans ces différents pays les droits de succession sur les valeurs mobilières ; nous allons maintenant examiner les conflits qui peuvent exister entre ces droits et qui forment ainsi ce que l'on appelle la « double imposition ».

II. — *Quels sont les cas où il peut y avoir double imposition dans ces différents pays.*

Lorsqu'il s'agit d'une succession qui s'ouvre dans le pays même du défunt et qui porte sur des valeurs ayant leur siège dans ce pays, aucune difficulté ne se présente pour la perception des droits.

(1) Wahl Albert, *La notion du domicile au point de vue international dans la législation fiscale française*, dans la *Revue de droit international privé et de droit pénal international*, 1905.

Mais il peut arriver, et cela se voit de plus en plus fréquemment, que le défunt possède des valeurs étrangères, ou qu'il ait un domicile en dehors de son pays, ou bien même que ces difficultés se trouvent réunies. Les valeurs mobilières, dans ce cas, peuvent être frappées successivement par plusieurs droits qui viennent se superposer les uns aux autres et qui sont réclamés soit par le pays d'où dépend la succession dont elles font partie, soit par celui où elles se trouvent matériellement, soit par le pays où elles ont été émises. Ce sont justement les lois ou les principes sur lesquels on s'est appuyé pour réclamer ces droits que nous venons d'étudier ; nous n'avons donc plus qu'à en faire l'application même et à citer des exemples pour avoir une idée complète de ce que l'on appelle les doubles impositions.

Prenons, par exemple, la succession d'un Français, nous allons voir qu'il peut arriver que sa succession ait à acquitter deux fois des droits de mutation ; d'abord en France où ces droits sont perçus sur toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères dépendant de la succession, même si elles se trouvent à l'étranger, et ensuite dans le pays où ces valeurs étrangères se trouvent matériellement. Quant aux étrangers ils subiront aussi la double imposition. Supposons un étranger domicilié de droit ou de fait en France, il paiera d'abord, en France, pour toutes les valeurs françaises et étrangères qui s'y trouvent,

alors que considéré dans son propre pays comme y possédant son domicile légal, il sera frappé de l'impôt peut-être aussi pour les deux sortes de valeurs formant indivisiblement son patrimoine. Si nous considérons au contraire un étranger non domicilié en France, nous voyons que malgré tout il paiera en France pour les valeurs mobilières françaises et la plupart du temps aussi dans son pays qui envisagera ces biens comme une dépendance du patrimoine de son national.

Pour prendre maintenant des exemples plus concrets, nous allons supposer que le défunt domicilié en Angleterre possédait des valeurs françaises ou que domicilié en France il avait des valeurs anglaises ; les mêmes biens doivent acquitter l'impôt dans les deux pays.

Ainsi Primus, de nationalité anglaise, a son domicile à Londres, il y meurt et il se trouve dans sa succession des actions d'une société française ; les héritiers dans ce cas paient au bureau du domicile, c'est-à-dire en Angleterre, les droits sur ces actions d'après le tarif établi par le Finance Act de 1894 et ensuite ils devront payer en France sur les valeurs françaises les droits établis par la loi du 25 février 1901. De même Secundus, domicilié et décédé à Paris, a des actions ou des obligations d'une société dont le siège est à Londres. Ces valeurs supporteront les droits de succession en France et en Angle-

terre. Enfin Tertius de nationalité autrichienne, domicilié et décédé en Autriche, a des valeurs anglaises ou françaises ; les héritiers paieront des droits, non seulement en Autriche, mais aussi en Angleterre ou en France selon le lieu d'émission de ces valeurs.

Deux droits peuvent donc être perçus sur les mêmes valeurs. Nous allons voir maintenant qu'il peut très bien arriver que les droits soient dus dans trois États différents pour les mêmes valeurs.

Prenons, en effet, un sujet autrichien n'ayant en France qu'un domicile de fait et dont la succession ouverte sous l'empire de sa loi nationale comprend des valeurs mobilières anglaises. En Autriche les valeurs mobilières sont assujetties à l'impôt, quelle que soit leur situation, dès l'instant que la succession s'est ouverte sous l'empire de la loi autrichienne. Dans notre exemple, les valeurs anglaises seront donc taxées en Autriche, elles le seront d'autre part en France où le défunt avait son domicile de fait et enfin l'impôt sera dû en Angleterre en raison de la situation des biens (1).

Nous pouvons donc juger maintenant de l'injustice de cette situation qui a été signalée avec beaucoup de force par les jurisconsultes et qui a même donné lieu à des projets de réglementation que nous étudie-

(1) *Journal de droit international privé*, Clunet, année 1908.

rons un peu plus loin. Nous voyons en tout cas que c'est une charge qui devient tous les jours de plus en plus écrasante avec l'accroissement constant des droits de succession et que les États, loin de tâcher d'y remédier, semblent au contraire la favoriser, de telle sorte qu'actuellement la double imposition est devenue presque la règle pour les successions d'étrangers et celles des nationaux comprenant des valeurs étrangères.

Signalons enfin (1), avant de terminer ce chapitre, l'article 4 de la loi du 23 août 1871 qui est à l'étranger un prétexte de représailles contre les résidents français ; des dispositions de cette nature appellent forcément des mesures de réciprocité, c'est ce qui est arrivé pour l'Autriche qui ne frappe, comme nous avons vu, les successions d'étrangers que dans le cas seulement où les défunts appartiennent à des pays dans lesquels les successions étrangères sont également frappées. Seulement cette réciprocité d'exigences a pour les Français des conséquences plus graves que pour les étrangers. En effet, le Français est toujours tenu de payer les droits de succession sur les valeurs mobilières françaises et de plus, lorsqu'il réside à l'étranger, d'acquitter les droits sur ces mêmes valeurs ; il y a donc presque toujours double imposition. Au contraire la plupart des pays étrangers n'exigent de

(1) *Journal de droit international privé*, 1883, p. 18 (Lehr).

tout le monde un droit de mutation après décès que sur les immeubles, les valeurs mobilières n'y sont soumises qu'à l'égard des propriétaires domiciliés dans le pays ; leurs ressortissants à l'étranger ne le paient donc pas en général et s'ils ont à le payer en France en raison de leur résidence habituelle ils n'ont à le payer que là.

III. – *Quels sont les éléments de ce problème de la double imposition.*

Nous ne pouvons que rapporter à ce sujet ce que dit M. Lehr dans un article paru dans le *Journal de droit international privé* (année 1901) sur : *Les doubles impositions en droit international, leurs causes et leurs remèdes.*

« Parmi les questions délicates en droit international, celle des doubles impositions est l'une de celles dont on commence à se préoccuper un peu partout et avec raison. Dans quelle mesure est-il juste qu'une personne domiciliée à l'étranger soit imposée pour les mêmes biens, tout à la fois dans le pays dont elle est originaire et dans celui qu'il lui a convenu d'aller habiter. Pendant assez longtemps cette question ne s'est guère posée, puis la situation s'est modifiée et on a ressuscité la vieille maxime romaine *Mobilia ossibus inhaerent* sans se rendre compte qu'elle est une contre-vérité. Est-il permis de fonder un impôt sur une fiction ? Cette prétention en droit

international n'est-elle pas en flagrante contradiction avec l'un des principes fondamentaux du droit international : le respect dû à la souveraineté des autres États. »

Il faudrait dégàger les éléments essentiels de ce problème.

Il se peut d'abord qu'une personne doive payer des impôts en deux pays différents sur les mêmes biens meubles sans que cette double imposition viole les principes du droit des gens : la question peut relever exclusivement du droit interne.

Quelles sont en effet les bases légitimes de l'impôt en général ? Un État a le droit d'imposer : 1° Ses propres ressortissants en quelque lieu qu'ils se trouvent ; 2° Tous les biens meubles et immeubles situés dans les limites de sa souveraineté. Dans ces deux cas l'impôt est l'exacte représentation et le prix d'un service rendu par lui, de la protection qu'il donne à ses ressortissants même à l'étranger et de la sécurité qu'il assure aux biens placés dans les limites de son territoire. Cela étant, si le pays auquel appartient le propriétaire des biens l'impose comme il en a le droit en raison de la totalité de ses ressources quelle que soit la situation des biens, il pourra se faire que les biens situés à l'étranger soient imposés doublement, dans le cas où le pays étranger où ils sont situés userait de son droit de les taxer dans les limites de sa propre souveraineté. Seulement dans ce cas,

ce n'est pas ce dernier État qui viole les principes, sa taxe est parfaitement justifiée, c'est le pays du propriétaire qui, abusant de son droit sur lui, le frappe pour ses biens étrangers. C'est donc de la loi nationale seule que découle dans cette hypothèse la double imposition ; je ne dis pas qu'une semblable loi est équitable, mais un État me paraît avoir le droit d'en agir ainsi avec ses ressortissants et le problème ainsi posé ne relève plus du droit international, l'État étranger étant resté dans les limites de ses propres prérogatives, savoir : taxer ce qui se trouve sur son territoire, ce qu'il garantit et protège chez lui.

La difficulté internationale ne surgit qu'autant que l'État étranger, se prévalant du simple fait de la résidence du propriétaire sur son territoire, prétend l'imposer en dehors des biens meubles qu'il possède en dehors de ce territoire, voire même dans son pays d'origine.

Cette prétention manque de toute base juridique et se heurte au principe du droit international qui est le respect de la souveraineté des autres États, elle constitue un empiétement flagrant sur cette souveraineté. Car le propriétaire ne ressortit pas personnellement à l'État qui prétend le taxer ; nul lien de sujétion ne le rattache à lui et les biens situés sur un territoire étranger relèvent d'une autre souveraineté.

C'est là que se trouve le véritable nœud de la question.

Le principe de la souveraineté des États n'est pas de ceux qu'on peut se permettre de violer et l'État qui impose les divers biens meubles au mépris de la souveraineté d'autrui s'empare de ce qui ne lui appartient pas et commet un acte de spoliation condamné par le droit international (V. *Annuaire de l'institut*, t. XVII, p. 148).

Voilà la règle qui,si elle était admise, ferait que le problème des doubles impositions en tant qu'il est international serait bien près d'être résolu.

Il convient cependant de tenir compte d'une objection qui dit qu'un étranger même qui ne vient dans un pays que pour y dépenser ses revenus y jouit par le seul fait d'une résidence prolongée d'un ensemble d'institutions publiques (voirie, police, tribunaux) à l'entretien desquelles il serait équitable qu'il contribuât. M. Lehr ne pense pas que ces avantages légitiment à aucun degré un impôt proportionnel ou progressif sur l'ensemble de la fortune mobilière, mais cet étranger par exemple pourrait être soumis à une taxe proportionnelle non pas à ses revenus, mais à la durée de sa résidence et au nombre des personnes qui l'accompagnent. Dans ce système cette taxe n'atteindrait jamais que les étrangers vivant de leurs revenus, car ceux qui viendraient pour gagner leur vie seraient légitimement assimilés pour l'impôt personnel sur la fortune mobilière aux régnicoles.

On peut dire en un mot que si on voulait se conformer au principe seul juridique de ne point imposer les étrangers sur leurs biens meubles situés hors du pays, on serait bien près de s'entendre. »

Maintenant que nous avons dégagé les éléments de ce problème, nous voyons que l'iniquité flagrante de la double imposition est le prélèvement que l'État fait en général des droits de mutation après décès non seulement sur la succession mobilière située dans les limites de sa souveraineté et appartenant à un étranger domicilié sur son territoire, mais encore sur toutes les valeurs qu'il possède hors de ce territoire même dans son pays d'origine, ces droits qui ne reposent sur aucun fondement juridique devraient être supprimés.

Quant aux doubles droits perçus sur les mêmes biens meubles soit à cause de la nationalité de leur propriétaire, soit à cause de leur situation, ils proviennent de deux principes opposés l'un à l'autre mais qui, pris séparément, ne sont nullement contraires aux règles du droit international.

Ce sont les solutions proposées pour écarter ces conflits que nous allons examiner. Il est certain en effet qu'un État qui ne peut protéger un individu que dans sa personne ou dans ses biens n'a pas le droit de l'imposer comme s'il le protégeait tout à la fois dans sa personne ou dans ses biens.

IV. — *Quels remèdes y aurait-il à apporter à la résolution de ce problème, ce que l'on a fait, ce qu'il faudrait faire.*

La double imposition, comme nous avons pu le voir précédemment, est devenue surtout fréquente par la diffusion des valeurs mobilières et le développement des établissements de crédit ; son iniquité est flagrante et sa charge devient écrasante aujourd'hui que la tendance universelle est d'augmenter les droits de succession parfois dans des proportions énormes. Exiger des États qu'ils renoncent totalement à cette source de revenus serait, en fait, impossible.

Le seul remède consisterait à ce que les États civilisés aient assez de désintéressement pour préférer la justice à leurs revenus et acceptent de conclure sur cette matière des traités spéciaux. Actuellement il n'existe pas de conventions diplomatiques dont puissent se prévaloir des étrangers pour se soustraire aux taxes successorales. On avait bien pensé, cependant, que l'article 2 de la convention passée le 11 décembre 1866 entre la France et l'Autriche était justement destiné à éviter les doubles droits qui pouvaient frapper l'Autrichien domicilié en France ou le Français domicilié en Autriche ; mais d'après une décision du ministre des finances du 8 juin 1876, cette disposition ne prononce aucune exemption de droits de mutation par décès, elle est uniquement relative aux droits que les différents héritiers peuvent avoir

à la dévolution des biens meubles et du mode suivant lequel cette dévolution doit s'opérer.

Jusqu'à présent, donc, il n'appert point qu'il ait été promulgué de traités ; cela cependant deviendrait nécessaire, car cette double imposition est une entrave à la circulation des biens, elle incite de plus à la fraude et enfin elle nuit aux bonnes relations entre les États, qui tout en reconnaissant l'injustice des dérogations qu'ils font subir aux principes, y persistent cependant dans un seul but d'imitation ou de représailles.

L'Institut (1) de droit international a donc cherché à étudier les moyens d'éviter les effets fâcheux pour les rapports internationaux qui peuvent résulter de l'imposition de droits très élevés dans un État sans égard à ceux imposés dans les autres, et enfin sur quels fondements une entente devrait s'établir entre les différents États. A cet effet une commission fut nommée par le bureau de l'annuaire de l'Institut de droit international, nomination motivée surtout par l'élévation progressive des impôts sur les successions dans certains pays.

Nous allons donc voir, pour terminer cette étude de la double imposition, les travaux et les projets que la commission a étudiés et ce qui en est résulté :

(1) *Annuaire de l'Institut de droit international*, t. XVI, XVII, XVIII.

« Auparavant, il est bon de faire remarquer ici que lors de la discussion du nouvel impôt progressif en Angleterre, les colonies anglaises réclamèrent sur l'iniquité qu'il y aurait à taxer des fortunes qui auraient également à supporter l'impôt colonial. Il en résulta un article dans la loi, autorisant le gouvernement à appliquer aux colonies qui n'imposent pas les biens situés en Angleterre, une disposition par laquelle il est permis aux autorités fiscales de déduire du droit payable dans le Royaume-Uni sur des biens situés dans une colonie britannique, telle somme que la succession aurait à payer comme droit de succession dans la colonie en question (Fin. Act, 1894, art.20) ; quoique ce principe soit aussi appliqué dans la législation bavaroise et qu'il constitue un précédent intéressant, cela reste dans le domaine des conventions internationales que les États sont toujours libres de conclure selon leurs intérêts. Il s'agit d'examiner plutôt quelles modifications aux principes courants pourraient être proposées pour la protection de l'individu exposé à des droits sur les mêmes biens pouvant s'élever entre deux États tels que la France et la Grande-Bretagne à 30 0/0.

Ce à quoi la réforme peut tendre est indiqué, cependant, par un précédent. Car nous voyons que les immeubles ne sont imposés que dans le pays où ils sont situés ; ainsi un immeuble situé hors de l'Angle-

terre ne paye aucun droit de succession dans ce pays ; il en est de même en France et en Autriche.

Pourquoi n'appliquerait-on pas ce principe à la succession mobilière ?

Si tous les États n'imposaient que les biens situés dans le pays, il ne devrait plus en principe y avoir de doubles impôts ; mais la difficulté malgré tout ne serait évidemment pas résolue par la simple adoption de ce principe. Il s'agirait en outre et surtout de préciser de quelle façon se fixerait la situation des meubles, qui selon la maxime, *ossibus inhaerent personæ*.

Les auteurs nous expliquent que la différence entre le système qui applique aux immeubles la *lex rei sitæ* et aux meubles celle du domicile de leur propriétaire, est due à ce fait que les meubles n'ayant pas d'assiette fixe, comme les immeubles, ne sauraient être soumis à la loi de leur situation, puisqu'à vrai dire et dans l'ordre ordinaire des choses, ils n'ont pas de situation ou que cette situation peut changer à chaque instant.

Cette théorie dérive d'une époque où les meubles consistaient pour la plus grande partie en choses qui changeaient de situation à la volonté de leur maître. Aujourd'hui il n'en est plus ainsi : la plus grande partie de la fortune mobilière actuelle consiste en obligations et actions de sociétés, en rentes d'État, en obligations municipales et valeurs similaires. Ces

valeurs ont une situation aussi clairement déterminée que des immeubles.

Y aurait-il alors difficulté à traiter en matière fiscale ce genre de meubles comme sont traités les immeubles ?

Conformément à ces considérations, M. Barclay, rapporteur de la commission, propose l'adoption du projet de règlement suivant, en ce qui concerne les droits de succession :

Les biens mobiliers d'une personne décédée ne devraient être soumis aux impôts sur les successions que dans le pays de leur situation, établi avec les distinctions suivantes :

1° Les biens corporels..., valeurs au porteur, billets de banque, espèces, seront réputés être situés dans le pays où ces biens se trouvent au moment du décès.

2° Les actions et obligations de sociétés dans le pays où lesdites sociétés sont légalement constituées.

3° Les rentes et obligations d'États et d'institutions publiques dans le pays dont elles dépendent.

4° Les créances dans le pays où le paiement est dû ou effectué.

Mais M. Arthur Desjardins, dans la séance du 27 août 1897, déposa un contre-projet ainsi conçu :

1° Les droits de mutation par décès seront acquittés d'après les distinctions suivantes :

α) Pour les immeubles, dans le pays de leur situation.

β) Pour les meubles corporels, y compris la monnaie, dans le lieu de leur situation.

γ) Pour les créances civiles et commerciales ordinaires, qui ne peuvent être payées que dans un lieu déterminé, dans le lieu où elles sont payables.

δ) Pour les fonds d'État, les parts d'intérêt, actions ou obligations des sociétés représentés par des titres nominatifs, dans le pays où la mutation de propriété peut être légalement opérée par voie de transfert sur les registres publics ou sur les livres sociaux.

2° Le papier-monnaie sous ses diverses formes est assimilé pour l'acquittement des droits à la monnaie.

3° Les titres cessibles par la simple tradition même les titres au porteur de rentes et obligations d'état seront réputés être situés dans le pays où ils se trouveront au moment du décès.

Ce n'est pas à vrai dire un contre-projet, car M. Desjardins se rallie au fond aux conclusions de la commission. Il parut malgré tout nécessaire à M. Barclay de modifier la proposition concernant les titres au porteur bien que M. Desjardins s'y soit rallié. En effet soumettre ces titres à l'impôt dans le pays où ils se trouvent au moment du décès a l'inconvénient de faire choisir pour le lieu du dépôt le pays où l'on paierait les droits les moins élevés ; cela

suffirait pour faire repousser ces propositions dans les pays où les droits de succession sont lourds.

Il proposa donc de domicilier les titres au porteur dans le pays où les intérêts ou les dividendes seraient payables et les titres par conséquent présentés tôt ou tard ; d'ailleurs ce pays est presque toujours celui dont dépendent les valeurs en question. Il soumit alors à l'Institut une nouvelle rédaction ainsi conçue : Considérant que les doubles impôts de succession sur les mêmes biens tendent à entraver les relations internationales ; que le système de l'impôt restreint au pays de la situation des biens imposés qui est appliqué en matière d'immeubles ne donne lieu à aucune difficulté ; qu'il existe aujourd'hui diverses catégories de meubles qui à raison de leur situation indubitable peuvent, eu égard aux droits de mutation par décès, être assimilés aux immeubles.

L'Institut de droit international émet l'avis qu'il y a lieu d'établir cette assimilation dans tous les cas où elle est possible sous les distinctions suivantes :

1° Les successions ne donneront lieu à la perception de droits de mutation par décès que dans le pays de la situation des biens.

2° Sera réputé être le pays de la situation des biens meubles :

α) Pour les fonds d'État, les parts d'intérêts, actions ou obligations des sociétés représentés par des titres nominatifs, le pays où la mutation de propriété peut

être légalement opérée par voie de transfert sur les registres publics ou sur les livres sociaux.

β) Pour les fonds d'État, les parts d'intérêts, actions ou obligations des sociétés, représentés par des titres au porteur, le pays dans lequel ces titres doivent être présentés pour la perception des intérêts ou dividendes y afférents.

γ) Pour les meubles corporels y compris la monnaie et les billets de banque, le pays de leur situation.

δ) Pour les créances civiles et commerciales ordinaires qui ne peuvent être payées que dans un lieu déterminé, le pays où elles sont payables.

Paris, 4 mars 1898.

THOMAS BARCLAY, rapporteur.

Ce projet fut entièrement approuvé par M. Weiss et M. Lehr qui étaient d'accord avec le rapporteur sur le principe à adopter pour prévenir les doubles impositions, savoir : le domicile du débiteur pour rentes et créances, le siège social pour les actions. C'est là que le propriétaire peut faire reconnaître et valoir son droit, c'est par les lois et les tribunaux de ce lieu qu'il est protégé, c'est là que légalement il peut devoir son impôt, de même que pour les immeubles dans le *locus rei sitæ*. Il est absurde et inique de lui demander en outre dans le lieu qu'il habite per-

sonnellement et où cet impôt n'est et ne peut être la contre-partie d'aucun droit et d'aucune protection.

Il n'en fut malheureusement pas de même avec les autres membres de la commission qui ne purent s'entendre sur différents points que nous allons examiner. Quoiqu'étant, en effet, unanimes à penser qu'il était inéquitable d'astreindre les mêmes biens à des impôts de même ordre dans des pays différents, les avis se partagèrent sur les questions suivantes :

1° Toute la succession devrait-elle être astreinte uniquement aux impôts d'un seul pays ? (Les avis furent partagés. En tout cas cela semblerait bien difficile à arranger et l'avis du projet approuvé du reste par M. Weiss paraît être le meilleur.)

A ce sujet, M. Stoerk écrit : Qu'à son avis les conséquences fâcheuses de la double imposition dans les rapports internationaux ne peuvent être évitées que par la proclamation du principe de l'imposition locale savoir : les biens mobiliers d'une personne décédée ne devraient être soumis aux impôts que dans le pays du domicile régulier du défunt. Tout ce qui concerne la fortune est le résultat de son travail et de ses spéculations favorisées par les institutions avantageuses du milieu dans lequel il a vécu. Or grâce aux lois et aux protections de son pays, ses deniers se sont transformés en écus ; et sa vie terminée, on voit sa fortune disséminée dans le monde, et son pays, ainsi que la communauté sous

l'influence de laquelle il a pu réaliser ses capitaux, ne retirer aucun profit de tout cela, si ce n'est le sentiment d'avoir favorisé le travail d'un de ses membres au profit des pays étrangers.

M. Stoerk voudrait en un mot arriver à adopter le système de la succession unique, c'est-à-dire que l'impôt serait perçu sur la totalité de la succession à l'endroit où elle serait ouverte.

2° Devrait-on distinguer entre les meubles et les immeubles en matière fiscale? (M. Lehr et M. Weiss n'admettent pas la distinction.)

3° Et, enfin, s'il est juste qu'on ne paye qu'une seule fois des droits de succession sur les mêmes biens, faut-il à cette fin appliquer aux biens meubles sans exception : ou la loi du domicile du défunt, ou la loi de la nationalité, ou la loi de la situation des biens? (M. Lehr et M. Weiss n'admettent que la loi de la situation des biens.)

La diversité de ces avis fut la cause que plusieurs systèmes se trouvèrent ainsi en présence :

1° Celui de M. Westlake qui trouve les doubles impositions justifiées lorsque la fortune profite de la protection de deux États.

2° Celui de M. de Bar, qui ferait payer l'impôt à l'État du domicile du défunt sur toute la fortune mobilière, et de M. Stoerk, qui étendrait même le principe du domicile aux immeubles.

3° Celui de M. d'Olivecrona qui ferait payer l'impôt au lieu de la nationalité du défunt.

4° Celui de MM. Harburger, Gabba, de Montluc qui, tout en maintenant le principe soit du domicile, soit de la nationalité, admettrait l'introduction de la loi de la situation pour certaines catégories de choses mobilières.

5° Et celui du rapporteur et de MM. Weiss et Lehr qui demandent l'adoption de la loi de la situation avec les distinctions nécessaires pour établir cette situation.

Il fut donc impossible de s'entendre et la commission qui, depuis trois ans, s'occupait de cette question (1897-1900), se heurta à des conceptions si inconciliables qu'elle dut renoncer à soumettre à l'Institut des conclusions ayant une majorité relative.

Comme il y a, d'autre part, peu de chance, comme le dit M. Lehr, d'arriver à des concessions avec le fisc en se plaçant sur le terrain des principes et qu'il serait très difficile d'obtenir des Etats qu'ils renoncent à ces taxations abusives et consentent à modifier leurs lois dans un sens plus juridique et plus libéral, on pourrait, selon lui, arriver peut-être à une transaction, portant non plus sur le principe de ces législations, mais bien sur le mode d'application, sur le chiffre ou la proportion des biens à imposer suivant la loi de chaque pays.

Cette transaction consisterait à demander que,

toutes les fois qu'en vertu de deux législations en conflit, les mêmes biens doivent être grevés d'une taxe ; d'une part à raison de la résidence du défunt, de l'autre à raison de sa nationalité ; on n'impose de chaque côté de la frontière qu'une moitié des biens tombant sous le coup de la double imposition, en appliquant d'ailleurs à cette moitié la loi dans toute sa teneur et plénitude. Si un Français meurt en Angleterre ou un Anglais en France laissant une somme de 100.000 francs sur laquelle, à raison des législations respectives, chacun des pays entend prélever ses droits de mutation par décès, la succession sera réputée pour la France comme pour l'Angleterre n'être que de 50.000 francs et c'est sur 50.000 francs que chaque pays appliquera ses lois. Nous donnons, il est vrai, une entorse au droit strict, mais la solution est équitable et elle ne soulève pas les grandes difficultés d'un bouleversement des lois fiscales internationales.

En dehors de cette solution, M. Lehr, pour faciliter l'œuvre de la commission pour les doubles mutations, a rédigé (dans le but de les faire adopter par l'Institut) quelques articles que nous citons en terminant, sur les principes généraux du droit international fiscal.

1° Tout Etat a le droit de faire payer aux étrangers la protection qu'il accorde sur son territoire, soit à

leurs personnes, soit à leurs biens ; il ne peut les imposer qu'à ce double titre.

2°...

3° En ce qui concerne les biens, tout État jouit, en vertu du lien de sujétion, du droit strict d'imposer ses propres ressortissants sur les biens meubles ou immeubles qu'ils possèdent, même en dehors des limites de la souveraineté : c'est une question de droit interne et non de droit international. Mais ce droit comporte en équité certaines restrictions qui seront indiquées ci-après.

4° D'autre part, en vertu de son droit de souveraineté, tout État est libre d'imposer tous les biens meubles et immeubles situés dans les limites de sa souveraineté quelle que soit la nationalité du propriétaire de ces biens.

5° En cas de conflit entre le droit de l'État auquel ressortit l'étranger et le droit de l'État où il possède des biens, c'est ce dernier droit qui doit être préféré en tant qu'ils ne sont conciliables que moyennant une imposition à double.

En conséquence, il est contraire à l'équité que l'État frappe les biens possédés à l'étranger par ses propres ressortissants dans la mesure où lesdits biens sont grevés d'impôts par l'État dans le territoire duquel ils sont situés.

6° Un État n'a pas le droit d'imposer un étranger résidant sur son territoire à raison des biens que ledit

étranger possède en dehors de ce territoire ; car un semblable impôt ne se justifiant ni par le lien de sujétion, ni par le droit de souveraineté, constituerait un empiètement arbitraire sur la liberté et la souveraineté d'autrui.

7° En principe, dans un organisme international bien réglé, les mêmes biens ne doivent jamais être imposés qu'une fois : dans le lieu de leur situation ; c'est là seulement qu'ils sont et peuvent être protégés par les lois et la force publique. Du fait que leur propriétaire habite un autre pays ne dérivent pour ce dernier pays nulle obligation et nul droit de protection, quant aux biens situés en dehors ; et ce pays ne rendant au propriétaire aucun service de ce chef ne peut le grever d'un impôt qui en serait la rémunération.

8° En ce qui concerne la situation à attribuer aux meubles, M. Lehr adhère aux propositions formulées par M. Arthur Desjardins. »

(Lausanne, 25 mai 1900.)

CONCLUSION

Nous avons maintenant terminé l'étude des divers travaux résultant de cette commission nommée par l'Institut de droit international. Nous avons ainsi examiné le projet déposé par M. Barclay et adopté par MM. Weiss et Lehr ainsi que tous les autres systèmes qui ont pu être proposés pour la résolution de ce problème.

A notre avis, il nous semble que le système qui ferait payer l'impôt au pays de la nationalité du défunt serait de beaucoup préférable. Ce projet évidemment soulèverait bien des difficultés, mais n'est-il pas rationnel que le pays auquel le défunt est attaché par sa famille et ses mœurs soit celui qui profite des droits qui pourraient être perçus sur sa fortune. Qu'importe qu'il ait pu élire son domicile dans un pays autre que celui dont il est le sujet, il y a quelque chose malgré tout qu'il ne pourra changer, ce sont toutes les idées qui auront été déposées en lui par ses ancêtres et qui l'ont formé semblable à

ceux de sa race. Il tient forcément à son pays par des liens beaucoup plus profonds et plus solides que ceux qui l'attachent à celui dont il est pour ainsi dire le locataire ; il est donc juste, il nous semble, que ce soit le premier qui en profite.

On pourra peut-être objecter que le principe de la territorialité nous offre ici une difficulté insurmontable. Mais puisque nous n'en sommes qu'aux projets, ne pourrait-on demander, en ce cas, que l'on perçoive simplement un droit fixe très faible à l'occasion du transfert des valeurs dans le pays.

Pourquoi, en effet, une entente internationale ne s'établirait-elle pas à ce sujet, entente capable par conséquent d'assurer une situation meilleure aux valeurs mobilières. En somme on a réalisé ces ententes pour la question monétaire et la question postale, rien n'empêche donc de réaliser un nouveau rapprochement au point de vue financier.

En tout cas, cependant, nous voyons pour finir que si depuis quelques années on s'est beaucoup occupé de la double mutation, aucun résultat n'a été pour ainsi dire obtenu. Les États continuent à percevoir des droits qui augmentent de jour en jour et aucune entente ne semble pouvoir se réaliser d'ici longtemps. Les différents pays qui en profitent semblent peu s'occuper des remèdes qu'il y aurait à apporter à ce problème ; il arrivera cependant un moment où l'on sera forcé de trouver une solution. Quant à présent,

il nous semble que les États devraient se rappeler plus souvent cette vieille formule latine, qui leur serait applicable aussi bien qu'aux individus :

Non omne quod licet honestum.

Vu :
Le Président de la thèse,
A. WEISS.

Vu :
Le Doyen,
LYON-CAEN.

Vu et permis d'imprimer :
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
L. LIARD.

TABLE DES MATIÈRES

DEUXIÈME PARTIE

CONFLITS DE LOIS (DOUBLE MUTATION)

Imp. J. Thevenot, Saint-Dizier (Haute-Marne).

